ILEANA-SORINA RÁKOS

MANAGEMENTUL
ȘI CALCULAȚIA COSTURILOR

ȘTIINȚE ECONOMICE

PRO UNIVERSITARIA

Scanned with OKEN Scanner

Ileana-Sorina RÁKOS

MANAGEMENTUL ȘI CALCULAȚIA COSTURILOR

PRO UNIVERSITARIA
2022
BUCUREȘTI

Scanned with OKEN Scanner

Editat de **Pro Universitaria SRL**, editură cu prestigiu recunoscut.

Editura **Pro Universitaria** este acreditată CNCS în domeniul Ştiinţelor Umaniste şi CNATDCU (lista A2-Panel 4) în domeniul Ştiinţelor Sociale.

Copyright © **2022, Editura Pro Universitaria**
Toate drepturile asupra prezentei ediţii aparţin
Editurii Pro Universitaria.

Nicio parte din acest volum (fragment sau componentă grafică) nu poate fi copiată fără acordul scris al **Editurii Pro Universitaria**.

Descrierea CIP a Bibliotecii Naţionale a României
RAKOS, ILEANA-SORINA
Managementul şi calculaţia costurilor / Ileana-Sorina Rakos. -
Bucureşti : Pro Universitaria, 2022
Conţine bibliografie
ISBN 978-606-26-1650-2

005

Referenţi ştiinţifici:
Conf. univ. dr. Imola Drigă, Universitatea din Petroşani.
Conf. univ. dr. Ilie Răscolean, Universitatea din Petroşani.

Redactor:	Elena Onea
Tehnoredactor:	Liviu Crăciun
Copertă:	Aurelian Leahu

Redacţie:
tel.: 0732.320.664
e-mail: editura@prouniversitaria.ro

Editura Pro Universitaria

Librăria UJmag:
tel.: 0733.673.555; 021.312.22.21
e-mail: comenzi@ujmag.ro
ujmag.ro

Ujmag.ro

Scanned with OKEN Scanner

Cuprins

Prefață 9

Introducere 11

Capitolul I
Noțiuni generale privind managementul și contabilitatea de gestiune 15
1.1. Etica în afaceri 15
1.2. Noțiuni de bază privind managementul unei entități economice 18
1.3. Ce este în fapt managementul și calculația costurilor? 25
1.4. De la contabilitatea financiară la contabilitatea de gestiune 34
1.5. Contabilitatea de gestiune – domeniu de definire și obiective 40
1.6. Conceptul de cost, cheltuială, preț, centru de cost, purtători de costuri obiect de cost 41

Capitolul II
Organizarea contabilității de gestiune și a calculației costurilor 72
2.1. Factorii care determină organizarea contabilității de gestiune 72
2.2. Principiile care stau la baza organizării contabilității de gestiune și a calculației costurilor 73
2.3. Calculația costurilor – parte integrantă a sistemului informațional contabil 76
2.4. Procedee de calculație a costurilor 88
2.4.1. Procedee de determinare și delimitare a cheltuielilor pe purtători și pe locuri de cheltuieli 89
2.4.2. Procedee de repartizare a cheltuielilor indirecte de producție asupra purtătorilor de cost 91
2.4.3. Procedee de delimitare a cheltuielilor mixte în cheltuieli fixe și cheltuieli variabile 93
2.4.4. Procedee de evaluare și decontare a cheltuielilor privind producția de fabricație interdependentă 95

Scanned with OKEN Scanner

2.4.5. Procedee de calcul al costului pe unitatea de produs.....97
2.5. Sistemul de conturi al contabilității de gestiune.....102
2.6. Organizarea contabilității cheltuielilor și a rezultatelor obținute din procesul de producție.....114
2.7. Calculația costurilor pe baza sistemului de conturi.....117

Capitolul III
Metode de contabilitate și de calculație a costurilor.....123
3.1. Caracterizarea generală a metodelor de calculație a costurilor.....123
3.2. Sisteme de calculație a costurilor pe locuri de cheltuieli sau centre de responsabilitate.....125
3.3. Metode absorbante de calculație a costurilor.....133
3.3.1. Metoda globală.....134
3.3.2. Metoda pe comenzi.....136
3.3.3 Metoda pe faze.....137
3.3.4. Metoda costurilor standard.....141
3.3.5.Metoda de calculație a costurilor normate.....151
3.3.6. Metoda de calculație a costurilor tarif-oră-mașină (T.H.M.).....153
3.3.7.Metoda George Perrin (G.P.).....158
3.3.8. Metoda de calculație a costurilor Pert-cost.....162
3.4. Metode de calculația costurilor de tip parțial.....164
3.4.1. Considerații generale privind metodele de calculație a costurilor de tip parțial.....165
3.4.2. Metoda costurilor variabile (Direct-costing).....166
3.4.3. Metoda costurilor directe.....172
3.4.4. Organizarea contabilității cheltuielilor de producție în metoda Direct-costing.....174
3.5. Metode moderne de calculația a costurilor.....175
3.5.1. Metoda Activity – Based – Costing (ABC).....175
3.5.1.1. Metodologia organizării transversale a entităților economice.....183
3.5.1.2. Printre avantajele și limitele aplicării metodei ABC, enumerăm câteva.....184
3.5.2. Bugetarea costurilor bazată pe activități Activity-Based-Budgeting (ABB).....185

Scanned with OKEN Scanner

3.5.2.1. Cerințele necesare implementării sistemului ABB 188
3.5.2.2. Etapele organizării bugetării prin metoda ABB 190
3.5.3. Managementul bazat pe activități (ABM) 193
3.6. Managementul strategic al costurilor 194

Bibliografie 197

Anexa nr. 1 201

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Prefață

Progresul tehnic a determinat ca societatea mileniului trei să fie un univers al incertitudinilor, al speculațiilor, al resurselor limitate, al schimbărilor majore și rapide de situație, fiind imboldul spre valorificarea maximă a resurselor fundamentale ale omului – inteligența, creativitatea și aș adăuga aici a speranței că totul va fi bine – pentru a răzbi în acest prezent și viitor atât de incert.

La nivel microeconomic entitățile economice sunt constrânse să facă față unor provocări din ce în ce mai mari, ca de exemplu: lupta pentru supraviețuire, ca urmare a puterii tot mai scăzute de cumpărare a populației, a creșterii ratei șomajului, creșterea tarifelor la utilități, deprecierea monedei naționale în raport cu monedele de referință, creșterea prețurilor la materiile prime și materiale etc., precum și fiscalitatea tot mai crescută (toate acestea fac ca deliciul marilor puteri).

Dacă într-o economie neafectată de pandemia Covid-19, entitățile economice au funcționat prin aplicarea unor mecanisme economice cu rezultate previzibile, în actualele condiții este necesar crearea unui grup de specialiști în interiorul acestora care să analizeze obiectiv, real și profesional, situația internă și contextul extern în care își desfășoară organizația activitatea și să identifice soluțiile optime de menținere pe piața concurențială. Soluția ar putea fi gestionarea mai bună a resurselor entității și oferirea de produce, servicii, lucrări care să facă față oricărei concurențe. De asemenea, soluția supraviețuirii ar putea fi și utilizarea informațiilor de tip cost în luarea deciziilor, aplicarea unor metode de calculație a costurilor moderne și eficiente care să conducă la regândirea sistemului informațional și decizional al firmei. Totodată, managerii trebuie să se adapteze noilor condiții de piață, precum și resursele și capacitățile entităților economice trebuie adaptate noilor aspecte ale vieții economico-sociale.

Toate aceste eforturi de la nivel microeconomic trebuie să fie suplinite de către politici veritabile, de la nivel macroeconomic și construirea-gândirea unui sistem informațional al costurilor adaptat cerințelor actuale. Managementul entităților economice trebuie să vină în sprijinul acestora, fiind practic ghidul necesar în identificarea propriului drum în împrejurări confuze, în a face față împrejurărilor conflictuale și de a răzbi cât mai mult cu putință în a realiza

obiectivele stabilite, prin menținerea și cultivarea unor raporturi și relații comerciale amiabile. Pentru a administra în bune condiții viitorul entităților economice managerii trebuie să dispună de un sistem informațional performant, care să permită atât cunoașterea în orice moment a situației organizației, cât și a concurenților de pe piață.

O astfel de sursă de informații este, în general, contabilitatea financiară și în particular, contabilitatea de gestiune/managerială. Aceasta din urmă este instrumentul de orientare sau consilierul managementului de vârf, furnizând baza de date necesară managerului în procesul decizional. Prin intermediul contabilității de gestiune se încearcă eliminarea problemei prin identificarea celor mai bune soluții, ea fiind temelia, fundamentul oricărei entități economice prin care orice perturbare sau dezechilibru generat de către diverși factori interni și/sau externi poate fi rectificat printr-o reașezare și adaptare la exigențele și realitățile prezentului. Astfel, pentru a păși cu certitudine spre viitor, trebuie să ne cunoaștem foarte bine trecutul, în sensul că, sistemele de calculație tradiționale își au meritul lor, dar starea de fapt ne determină să căutăm noi sisteme de calculație moderne, care să corespundă stării prezente, reale.

Prin urmare, este relevantă o analiză a trendului actual de adoptare a sistemelor moderne de calculația a costurilor și a adaptabilității acestora în practica națională de ansamblu, dat fiind faptul că, în mediul economic actual entitatea economică este una automatizată și computerizată, serviciile oferite fiind adaptate permanent cerințelor consumatorilor. În sfera concurenței se observă o evoluție a criteriilor ce caracterizează modul de manifestare a acesteia, de la criterii cantitative în care prima prețul, la criterii calitative în care contează calitatea produsului, securitatea serviciilor oferite, mentenanța, satisfacția clienților etc.

Pe parcursul progresului tehnic, aspecte legate de tradiționalism și de conservatorism din domeniul calculației costurilor au devenit tot mai evidente, resimțindu-se acut nevoia de perfecționare a procedurilor și tehnicilor de calculație a costurilor, prin identificarea unor sisteme de calcul al costului adecvate tehnologiei de producție.

Autoarea

Scanned with OKEN Scanner

Introducere

În actualele condiții socio-economice, entitățile economice atât din țară, cât și din străinătate sunt nevoite să activeze într-un mediu concurențial instabil, generator al unui mediu instabil și imprevizibil, în cadrul căruia însăși evoluția entității economice constituie o amenințare directă a supraviețuirii acesteia, implementarea principiilor economiei de piață impunând exigențe majore.

Prin urmare, în aceste condiții, managerii entităților economice vor reuși să răspundă favorabil provocărilor de funcționare și dezvoltare durabilă a acestora, doar dacă demersul lor va fi bine organizat și bazat pe o gândire realistă care să țină seama de factorii interni ai organizației, dar și de cei externi.

Ultimul deceniu a reprezentat o perioadă de mari schimbări și transformări în mediul economic românesc și internațional, competiția devenind acerbă în toate domeniile de activitate, ca urmare a inovațiilor tehnologice cu impact crescut asupra beneficiarilor. Cu cât se înaintează mai mult și mai repede, în secolul vitezei, din punct de vedere al digitalizării, cu atât managerii trebuie să fie mai bine pregătiți profesional, cu un pas înaintea concurenței, în condițiile în care resursele primare sunt în scădere, iar prețurile cresc în fiecare lună, la care se adaugă standardele de mediu tot mai riguroase impuse de Uniunea Europeană.

De remarcat faptul că, economia mondială este într-o permanentă foame de resurse, ceea ce a determinat economiile naționale să exploateze la maximum propriile zăcăminte, fără a se ține seama de generațiile viitoare. În primul rând trebuie analizată situația economică a țării, raportată la situația economică mondială, respectiv la economiile țărilor Uniunii Europene.

Implicațiile competiției globale se răsfrâng, atât asupra modului de planificare, administrare și control al activității desfășurate, cât și asupra deciziilor managementului de vârf, elementul central reprezentându-l costurile.

Așadar, mai mult ca oricând, costurile constituie un element important al considerațiilor strategice, astfel că, lucrarea intitulată *Managementul și calculația costurilor* se înscrie în rândul lucrărilor de maniera identificării celor mai bune soluții de creștere a performanțelor entităților economice având la bază calculul economic.

Scanned with OKEN Scanner

Totodată, în condițiile concurenței impuse de globalizare, complexitatea activităților economice determină creșterea rolului informației economico-financiare în luarea deciziilor, în fapt, de calitatea informațiilor depinzând valoarea deciziilor luate, acestea fiind indisolubil legate între ele. La toate nivelurile ierarhice, managerii au nevoie de informații corecte, relevante și oportune care să stea la baza planificării, fundamentării, adoptării, implementării și controlului deciziei.

O informație este oportună dacă este disponibilă la momentul luării deciziei. Informația constituie practic, nucleul procesului informațional cu atribut intrinsec, de cuprindere a unor elemente noi față de cele cunoscute deja. Informația este componenta esențială a sistemului informațional, deoarece, așa cum spunea E. Horomnea (2001, p. 40) „prin mijloace și informații specifice, ea oferă: clarificări asupra trecutului și prezentului firmei; orientări asupra strategiei economice viitoare; analiză pertinentă îndreptată spre piață; limitarea câmpului aleatoriu în elaborarea deciziilor; soluții și motivații pentru deciziile luate".[1]

Relațiile oricărei entități economice cu mediul economic dau naștere la o serie de nevoi informaționale, pe de o parte managerul trebuie să fie capabil să definească tipul de informație pe care îl solicită, iar pe de altă parte sistemul informațional al entității respective trebuie să fie în măsură să îi furnizeze informația dorită, astfel că, cea mai importantă sursă de informare a managerului o constituie contabilitatea, aceasta fiind potrivit profesorilor N. Tabără și S. Briciu (2012), cea care „își asumă o misiune de expertiză a modelelor economice care corelează activitățile și resursele" (p. 50).[2]

Principalul suport informațional este oferit managerilor de către contabilitatea de gestiune. Legătura puternică a informației contabile cu managementul provine din faptul că, activitatea managerială modernă este bazată pe dinamism, flexibilitate și previziune, ceea ce presupune cunoașterea în detaliu a structurii și mărimii mijloacelor și resurselor aflate în acțiune.

D. Budugan și alții (2007, p. 9) afirmă că „managerii nu pot conduce eficient, decât dacă dețin cât mai multe date și informații cu privire la costuri și la

---

[1] Horomnea E., Tratat de contabilitate: teorii, concepte, principii, standarde, aplicații, Ed. Sedcom Libris, 2001, pag. 40.

[2] Tabără N., Briciu S., Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune, Ed. TipoMoldova, Iași, 2012, pag. 50.

Scanned with OKEN Scanner

implicațiile acestora asupra performanțelor entității respective, la tendințele și strategiile în domeniul costurilor".[3]

Cu ajutorul informației, managerul unei entități economice poate ține sub observație, desfășurarea proceselor economice din cadrul acesteia, pe fiecare sferă de activitate în parte și poate interveni operativ asupra lor.

Prin urmare, putem afirma că, entitatea economică se găsește într-o triplă ipostază, respectiv, cea de purtător de informație, consumator de informație și generator de informație.

[3] Budugan D., Bergheci I., Georgescu I., Beti L., *Contabilitate de gestiune*, Ed. CECCAR, București, 2007, pag. 9.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul I

Noțiuni generale privind managementul și contabilitatea de gestiune

1.1. Etica în afaceri

În prezent, etica în afaceri este un subiect ce face obiectul multor dezbateri. Din punct de vedere etimologic, „etica" provine de la cuvintele grecești: ETHOS = primordial, patrie, locuință, loc de întâlnire, locul natal, obiceiuri, caracter și ETHIKE = știința cunoașterii. Din „ETHOS" a derivat cuvântul „ETHICOS", cu sensul „din sau pentru morală'', utilizat de greci atunci când discutau despre principiile comportamentului uman.

Pentru început, putem considera etica ca fiind știința ethosului (a moralei), a binelui/răului, a fericirii, a virtuții, a plăcerii, a idealului social. Etica a apărut ca ramură distinctă a cunoașterii datorită lui Socrate. Etica este definită ca știința care se ocupă cu studiul principiilor morale, cu legăturile lor de dezvoltare istorică, cu conținutul lor de clasă și cu rolul lor în viața socială; totalitatea normelor de conduită morală corespunzătoare ideologiei unei clase sau societăți.

Etica studiază fie precumpănitor ideile de bine, rău, datorie, dreptate etc. (acestea sunt denumite, în genere, etici filosofice), fie atitudinile, caracterele, datinile, adică moralitatea oamenilor.

Așadar, putem considera etica drept o știință a comportamentului, a moravurilor, un ansamblu de prescripții concrete sau o teorie asupra moralei. Etica reprezintă ansamblul regulilor de conduită împărtășite de către o comunitate anume, reguli care sunt fundamentate pe distincția între bine și rău. Etica reprezintă principiile de comportament care guvernează un individ sau un grup. Etica se confruntă cu ce este bine și ce este rău. Este un cod de reguli nescrise care ne guvernează în atitudinea față de ceilalți. Etica este preocuparea noastră pentru un comportament bun; obligația noastră de a lua în considerare nu numai bunăstarea noastră personală, ci și pe cea a altor oameni. Etica este fundația pe care sunt clădite toate relațiile noastre. Ea înseamnă un ansamblu de relații față de

patroni, față de angajați, de colegi, de clienți, de subordonați, de furnizori, față de comunitatea în care ne aflăm și unii față de alții. Etica nu se referă la legăturile pe care le avem cu alte persoane, toți avem legături unii față de alții, ci la calitatea acestor legături. Etica ajută la clarificarea și definirea scopurilor reale, salvează afacerea de la irosirea resurselor pentru îndeplinirea obiectivelor greșite. Oamenii de afaceri trebuie să aibă încredere în judecățile lor etice pentru că ajută la eliminarea confuziilor, reduce costurile și consecințele adverse ale problemelor etice – schimbă circumstanțele. De asemenea, determină crearea unor produse de o calitate superioară și impune anumite condiții de angajare cum ar fi onestitate, corectitudine, legitimitate etc.

Etica organizațională poate fi definită ca o articulație, aplicație și evaluare a valorilor și pozițiilor morale ale organizației prin care este conturată intern și extern. Aceste valori derivă și se dezvoltă într-o cultură organizațională în care misiunea și viziunea organizației constau în performanțe profesionale și manageriale și în îndeplinirea obiectivelor organizației asupra practicilor actuale. Etica organizațională este compusă și din procesele în care există probleme etice asociate cu domenii de afaceri, financiare și de management. În plus, etica organizațională mai presupune și crearea și menținerea de relații profesionale, educaționale și contractuale.

Managerii care promovează comportamentul etic în afacerile lor pot fi recunoscuți prin câteva trăsături distincte, și anume: susțin libertatea, creșterea și dezvoltarea fiecărui angajat; comunică cu angajații folosind numele cu respect; formează și încurajează un regim echilibrat de muncă și odihnă; onorează și respectă familiile angajaților; tratează toți angajații drept persoane unice, valoroase; protejează viața, siguranța și sănătatea angajaților; creează un mediu de lucru fără discriminări; sunt corecți și echitabili în probleme financiare; cultivă o atitudine pozitivă față de celelalte persoane și realizările acestora etc.

Printre cele mai importante modalități ce pot fi folosite pentru încurajarea comportamentului etic în organizații se numără: publicarea unui cod etic propriu, conform cu standardele și valorile sociale recunoscute; instruirea managerilor pe probleme de etică în afaceri; elaborarea unor programe interne de rezolvare a conflictelor de natură etică; instituționalizarea unor comitete de supraveghere a comportamentului etic; acordarea unor recompense sau sancțiuni adecvate.

Dilemele etice pot fi definite ca situații neclare, probleme care îi pun în încurcătură pe cei care iau decizii, în dorința de a echilibra performanțele

Scanned with OKEN Scanner

economice și pe cele sociale. O dilemă etică se naște când toate alternativele posibile din cercetările efectuate au o consecință negativă în plan social. Bunul sau răul nu poate fi precizat și clar identificat. Dilemele etice apar în lumea afacerilor atunci când există o neconcordanță între principiile etice și situația practică, între ceea ce se dorește și ceea ce este de fapt, între sistemele proprii de valori și modul de satisfacere practică a nevoilor. Este una din problemele practice extrem de dificil de rezolvat deoarece viața demonstrează cu prisosință că ceea ce este etic pentru unul poate părea lipsit de etică pentru altul.

Managerul este persoana care poate formula politica etică a organizației. Această politică etică depinde de filosofia personală a managerului, de cariera și formația sa profesională. Este important ca managerul să dorească să creeze un factor de stabilitate organizațional prin stabilirea unor valori și principii în interiorul firmei pe care o conduce. Pentru îmbunătățirea climatului etic și pentru reducerea conflictelor, între etica personală și cerințele organizaționale sunt necesare schimbări în două arii principale: – concepția managerială – acțiunile manageriale.

Cum pot fi recunoscuți managerii care promovează comportamentul etic în cadrul entităților economice pe care le conduc:[4]

1. Susțin libertatea, creșterea și dezvoltarea fiecărui angajat;
2. Comunică cu angajații folosind numele cu respect;
3. Formează și încurajează un regim echilibrat de muncă și odihnă;
4. Onorează și respectă familiile angajaților;
5. Tratează toți angajații drept persoane unice, valoroase;
6. Protejează viața, siguranța și sănătatea angajaților;
7. Creează un mediu de lucru fără discriminări;
8. Sunt corecți și echitabili în probleme financiare;
9. Comunică deschis cu subordonații;
10. Cultivă o atitudine pozitivă față de celelalte persoane și realizările acestora.

Printre cele mai importante modalități ce pot fi folosite pentru încurajarea comportamentului etic în organizații se numără:

1. publicarea unui cod etic propriu, conform cu standardele și valorile sociale recunoscute;

---

[4] Morar V., Crăciun D., Macoviciuc V., *Etica în afaceri. Concepte, teorii, situații morale,* Ed. Paideia, București, 2017.

Scanned with OKEN Scanner

2. instruirea managerilor pe probleme de etică în afaceri;
3. elaborarea unor programe interne de rezolvare a conflictelor de natură etică;
4. instituționalizarea unor comitete de supraveghere a comportamentului etic;
5. acordarea unor recompense și sancțiuni adecvate.

În fața dilemelor etice, învățarea organizațională oferă răspunsul cel mai potrivit pentru soluționarea acestora, mai ales atunci când mediul extern constrânge organizația la eforturi considerabile.

1.2. Noțiuni de bază privind managementul unei entități economice

Managementul ca practică este foarte vechi, viziunea managementului ca profesie, disciplina și domeniul de instruire este relativ nou, acesta fiind recunoscut la sfârșitul secolului al XIX-lea și începutul secolului XX. Cu trecerea timpului, managementul devine tot mai distinct și sofisticat, entitățile economice devenind la rândul lor tot mai puternice și mai de durată.

Din punct de vedere etimologic, termenul de management este de origine anglo-saxonă, având la bază cuvântul de origine latină „manus" care înseamnă „mână", iar managerul este cel ce se ocupă cu manevrarea, cu conducerea, participând nemijlocit la desfășurarea acțiunii. De la latinescul „manus" s-a format în franceză „manége", fiind împrumutat în limba engleză sub forma verbului „to manage" având înțeles de a administra/a conduce.

Managementul este un proces întreprins de una sau mai multe persoane cu scopul de a coordona activitățile altor persoane, în vederea obținerii unor rezultate nerealizabile de către o altă persoană care ar acționa singură.

Managementul este componenta care stă întotdeauna în centrul oricărei afaceri, absolut fiecare segment, produs sau serviciu oferit de o entitate economică are în spatele său un proces complex și sistematizat de management. Fără acesta, entitatea economică nu va putea supraviețui nici competiției tot mai acerbe, dar nici consumatorilor tot mai focusați pe raportul calitate-preț.

În definirea managementului trebuie avute în vedere următoarele componente esențiale: (1)stabilirea cât mai corectă a obiectivelor; (2) selectarea metodelor și instrumentelor științifice de realizare a obiectivelor; (3) urmărirea cu rigurozitate a obținerii de performanțe ridicate și durabile.

Scanned with OKEN Scanner

După anul 1989 au fost preluați în limba română termenii de manager și management cu sensurile de conducător (de la șef de echipă la director general, administrator) și respectiv, cel de conducere a unor acțiuni sau afaceri.

Fără manageri, societatea în forma pe care o cunoaștem astăzi, nu ar exista și nici nu ar putea progresa. Orice societate prezintă forme de organizații sociale, economice și politice care necesită manageri și implicit management. Prin organizație se înțelege un grup de persoane care derulează activități comune (în diverse domenii, ca: industrial, agricol, bancar, sportiv, cultural, militar, religios, companii aeriene, supermarket-urile etc.), orientate spre îndeplinirea unuia sau mai multor obiective. Acestea sunt organizații întrucât au trăsături comune, de exemplu – toate își stabilesc anumite obiective –, dar acestea diferă de la o organizație la alta. De asemenea, mărimea, valoarea, profitabilitatea, poziția pe piață, produsul sau serviciul furnizat, domeniul de activitate, amplasarea, vechimea, filosofia structura sau strategia adoptată – toate acestea sunt trăsături ale organizațiilor.

Noțiunea de organizație cuprinde însă două tipuri de organizații complet diferite: una care desemnează entitatea economică orientată spre profit și alta organizația non profit care include o structură organizată a unui grup de persoane, ce își obțin veniturile de la bugetul de stat și care oferă produse/servicii de un anumit tip, dar existența acestora nu este condiționată de obținerea de profit.

Așadar, managerii lucrează în organizații, însă nu orice lucrează într-o organizație este și manager. Membrii unei organizații pot fi împărțiți în două, astfel: personal de execuție (operațional) și personal executiv (manageri).

Managerul este acea persoană care deține puterea și capacitatea de a decide, de a dirija resursele din cadrul unei entități economice, practic acesta deține rolul esențial în succesul sau eșecul entității respective. Mai mult decât atât, managerul îndeplinește obiectivele fixate cu și prin intermediul celorlalte persoane din cadrul unei entități, respectiv subordonații, aflați la un nivel inferior față de decident în organigramă, un grup de lucru, o echipă de salariați pe care o dirijează alți salariați manageri, aflați la același nivel ierarhic sau la un nivel inferior față de managerul de referință.

Cu alte cuvinte, a fi manager nu înseamnă a face totul sau a face totul de unul singur. Pentru a avea succes un manager trebuie să fie eficace și eficient, în sensul că trebuie să urmărească ceea ce trebuie făcut și cum anume trebuie făcut. Dacă termenul de a fi eficace se referă la îndeplinirea obiectivului fixat, termenul

Scanned with OKEN Scanner

de eficacitate vizează îndeplinirea sarcinii. Contează de exemplu aspectul privind obținerea aceluiași rezultat, dar cu un consum de resurse scăzut.

În funcție de puterea de decizie, responsabilitate și autoritatea pe care o au există trei tipuri de manageri: top managerii, managerii de nivel mediu și manageri de nivel inferior, dar top managerii sunt cei care vor avea o contribuție decisivă în destinul unei entități economice.

Putem spune că, formele sub care se regăsește managementul la nivelul unei entități economice sunt stratificate și de o varietate surprinzătoare, în sensul că există echipe întregi pentru un singur produs sau serviciu și echipe subordonate altor structuri de management, până la conducerea executivă.

Așadar, cei care reprezintă entitatea economică în mediul de afaceri, care elaborează strategiile entității și politicile acesteia, care stabilesc obiectivele și scopul entității sunt managerii de top. Activitatea desfășurată de un astfel de manager este complexă și variată, de la decizii cu privire la alocarea de fonduri pentru cercetare-dezvoltare, pătrunderea sau ieșirea de pe o anumită piață, mărirea capacității de producție, la decizia achiziției unei alte companii, a fuziunii sau a eliminării unor puncte de lucru. În cazul entităților economice de mărime mică, cu puțini angajați, top managerul este reprezentat de directorul general, care de regulă este chiar întreprinzătorul, adică persoana care a înființat entitatea economică respectivă.

Categoria managerilor de nivel mediu este cea mai numeroasă, aceștia fiind responsabili de aplicarea politicilor entității și urmărirea realizării obiectivelor, supervizarea și coordonarea activităților de nivel ierarhic inferior. Titlurile pe care le pot deține acești manageri în cadrul entității economice sunt: manager de departament, șef de secție, manager de proiect, manager de divizie, manager executiv, manager operațional, decan, episcop etc.

Categoria managerilor de nivel ierarhic inferior este cunoscută și sub denumirea de supraveghetori și sunt cei care lucrează direct cu executanții, aceștia neavând în subordine alți manageri, fiind responsabili de coordonarea activității zilnice a personalului executant, supervizând practic activitatea angajaților operaționali. Denumirile utilizate la acest nivel sunt cele de: șef birou, supervizor, maistru, șef de etaj, șef de recepție etc. În marea lor majoritatea, aceștia provin din rândurile angajaților operaționali care au fost promovați ca urmare a rezultatelor bune obținute. Mulți dintre managerii de mijloc și superiori de astăzi și-au început activitatea și respectiv cariera la acest nivel de management.

Scanned with OKEN Scanner

Teoria tridimensională a stilurilor de management a fost dezvoltată de către W. Reddin[5] în funcție de rezultate, eficiență și interesul pentru oameni, distingându-se opt tipuri de manageri, prezentate în tabelul nr. 1.

Tabel nr. 1. Tipuri de manageri

Tip de manager	Caracteristici
1. Altruistul	Manifestă un interes deosebit pentru oameni, neglijând rezultatele și eficiența. Deși acest gen favorizează o atmosferă de colaborare, lipsa exigenței conduce la un randament scăzut și la o lipsă de organizare. Acest tip de manager nu rezolvă situațiile, cu doar caută să le calmeze, lăsând ca aspectele critice să fie rezolvate prin trecerea timpului și de la sine.
2. Delăsătorul sau evazivul	Nu manifestă interes pentru niciuna dintre cele variabile de mai sus, fiind tipul cel mai ineficient de manager, prin atitudinea lui reușind să reducă randamentul tuturor.
3. Autocratul	Acesta acordă importanță îndeplinirii sarcinilor, neglijând relațiile umane și preocuparea pentru eficiență. Are încredere redusă în oameni, considerând că aceștia au dezinteres pentru muncă și ca urmare ei trebuie controlați, dirijați și amenințați cu sancțiuni, în cazul în care nu își îndeplinesc obligațiile. De regulă este împotriva inițiativelor personale, considerând că subalternii trebuie să își asculte orbește șeful, iar opiniile contrare sunt considerate de către acest tip de manager ca o lezare a autorității sale. Acest manager este ineficient reușind, fie o disciplină de cazon, fie un dezinteres total al salariaților.
4. Ezitantul	Acest tip de manager ezită în luarea deciziilor și aplicarea ideilor, fiind preocupat de îndeplinirea responsabilităților și a celor privind relațiile în cadrul entității economice; atitudinea sa îl determină să ia decizii doar pe baza unor evenimente recente sau sub presiunea faptelor, evitând soluționarea problemelor pe termen lung. Acest tip de manager face deseori compromisuri, încercând să nu dea satisfacție celor care

[5] W.J. Reddin, în lucrarea intitulată *Les trois Dimensions des dirigeants* abordează stilurile de management, 1991.

Scanned with OKEN Scanner

Tip de manager	Caracteristici
	i-ar putea influența carierea, creând un climat de incertitudine și fiind ineficient.
5. *Promotorul*	Acesta are încredere în toată lumea, stimulează și dezvoltă relațiile umane, precum și calitățile personale ale angajaților, fiind o persoană eficientă, favorizând cooperarea între subordonați și stimulând salariații în obținerea de performanțe maxime.
6. *Birocratul*	Nu este interesat de munca sa și nici de a celor din jurul său, fiind eficient prin prisma faptului că respectă ordinele, regulamentele și normele, considerându-le dogme. Acest tip este tributar trecutului, neavând încredere în proiectele pe termen lung, nu are idei și nici nu urmărește dezvoltarea relațiilor umane în cadrul grupului.
7. *Autocratul consecvent*	Are încredere doar în propriile posibilități și metode, fiind preocupat de îndeplinirea sarcinilor și de realizarea unei eficiențe maxime. De regulă obține ce vrea, are ambiții, cunoaște bine normele și metodele aplicate în cadrul entității economice, este la curent cu tot ce este nou în domeniu, este eficace, realizând un randament personal ridicat, însă nu știe să obțină maximul de la subordonați.
8. *Realizatorul sau adevăratul manager*	Acordă atenție laturilor principale ale activității entității economice, îndeplinește cu succes responsabilitățile, dezvoltă relații interumane și manifestă interes pentru creșterea continuă a eficienței economice. Consider că, managerul are rolul de a organiza cât mai bine activitatea colaboratorilor, stabilește standarde ridicate pretinzând de la fiecare colaborator un randament maxim, dar diferențiat, în raport cu posibilitatea fiecăruia; stimulează interesul colaboratorilor pentru găsirea soluțiilor de rezolvare a problemelor; realizează un climat favorabil, colaboratorii fiind implicați activ, atât pentru obținerea de succese, cât și în eventuale eșecuri.

Sursa: prelucrare proprie

Scanned with OKEN Scanner

Pe de altă parte, funcțiile managementului alcătuiesc un sistem, fiecare funcție în parte și toate împreună contribuie la asigurarea unor performanțe ridicate în conducerea entității economice. Îmbinarea tuturor funcțiilor managementului depinde de numeroși factori ca de exemplu: specificul domeniului condus; nivelul dezvoltării forțelor de producție; modul de organizare a relațiilor sociale și de grup; competența managerilor; caracteristicile tehnico-economice ale ramurilor; domeniilor de activitate sau entităților economice; pregătirea de specialitate și gradul de civilizație al colectivităților conduse; dimensiunea și structura resurselor umane, materiale, financiare; dispersia teritorială; poziția entității economice pe piața locală, națională și internațională.

Proiectarea interconexiunilor raționale între elementele componente ale sistemului (subsistemul decizional care cuprinde ansamblul funcțiilor manageriale, subsistemul operațional care cuprinde ansamblul funcțiilor de execuție, subsistemul informațional care permitea realizarea acțiunilor de dirijare a subsistemului operațional de către cel decizional) va asigura funcționalitatea întregului sistem, în caz contrar managerii confruntându-se sistematic cu diverse probleme. Această abordare sistemică trebuie să fie prezentă în toate entitățile economice, managerii fiind direct răspunzători de importanța luării în considerare a caracteristicilor afacerii în sistemul organizațional și conștientizarea faptului că, adoptarea unei decizii pentru un segment al afacerii, involuntar poate afecta prin reacția în lanț și alte segmente ale sistemului, ca urmare a interdependenței elementelor sistemului.

De asemenea, funcțiile managementului prezintă nuanțări și tendințe de reconsiderare a conținutului lor, determinate de evoluția contextului economic, social, tehnologic și presiunea nevoii de calitate care au impus forme noi de organizare, precum și tehnici și metode manageriale de conducere diferite.

Astfel, în acest context, pot fi definite următoarele funcții ale managementului[6], prezentate în tabelul nr. 2:

---

[6] Burduș E., Popa I., *Fundamentele managementului organizației,* ediția a III-a, Ed. Pro Universitaria, București, 2018, p.38

Scanned with OKEN Scanner

Tabel nr. 2. Funcțiile managementului

Denumirea funcției	Explicații
1. *Stabilirea obiectivelor entității economice*	Orice conducere științifică a unei entități economice trebuie să aibă ca punct de plecare stabilirea corectă a obiectivelor strategice și tactice, de acestea depinzând în mare măsură celelalte funcții ale conducerii.
2. *Organizarea*	Având în vedere obiectivele propuse și scopul fixat, o bună organizare și repartizare a activităților pe compartimente și locuri de muncă se impune a fi făcută cu rigurozitate.
3. *Resursele umane*	Acestea concură la înmulțirea/sporirea, transformarea și înnobilarea resurselor materiale. Se urmărește încadrarea persoanelor cu calități profesionale și morale corespunzătoare, precum și perfecționarea acestora, motivații intrinseci și extrinseci pentru obținerea de performanțe cât mai ridicate, promovarea pe criterii corecte și obiective, luarea măsurilor sancționatorii, dacă este cazul.
4. *Comunicarea*	Această funcție asigură o circulație corectă a informațiilor atât în interior, cât și cu exterior, urmărindu-se și obținerea de informații utile despre entitățile economice de profil care prezintă interes și difuzarea informațiilor cu caracter promoțional pentru o mai bună vizibilitate care să conducă la creșterea cifrei de afaceri și în final a profitului net.
5. *Prognoza și planificarea*	Se are în general în vedere planificarea și prognozarea resurselor, dar și a metodelor și instrumentelor utilizate pentru realizarea obiectivelor propuse. Evoluția viitoare a activității entității economice este previzionată cu ajutorul analizei diferiților factori și corelarea acestora, precum și prin examinarea diverselor scenarii. Funcția de prognoză face legătura între situația de fapt a entității economice și cea dorită.
6. *Decizia*	Studierea și analiza situației existente duce la o bună fundamentare a deciziei ce se va lua, prin selecția din

Scanned with OKEN Scanner

Denumirea funcției	Explicații
	mai multe variante posibile, a celei optime, de către manager. De modul cum se realizează această funcție denotă și calitățile managerului, precum: discernământul, competența, probitatea morală, curajul, clarviziunea pe termen scurt, mediu și lung. Prin urmare, putem spune că decizia reprezintă însăși esența procesului de conducere, fiind mai mult decât o simplă funcție a managementului.
7. *Controlul*	Prin această funcție se urmărește măsura în care au fost îndeplinite obiectivele propuse, iar rezultatele sunt cele preconizate. De asemenea, cu ajutorul acestei funcții sunt analizate cauzele care au condus la nerealizarea obiectivelor propuse, dacă este cazul, și pot fi identificate soluții pentru depășirea standardelor stabilite inițial.

De reținut faptul că, cu cât o echipă angajată într-o anume activitate este mai entuziastă, cu atât va da un rezultat mai bun decât una lipsită de entuziasm. În acest sens, managerul este cel care trebuie să se asigure că ceea ce face un anumit membru al echipei se corelează foarte bine cu ceea ce fac ceilalți membri ai echipei, iar ceea ce îndeplinește echipa ca întreg, se armonizează perfect cu ceea ce face restul organizației și toate acțiunile converg către îndeplinirea obiectivelor fixate. Managerul are ca sarcină menținerea întregii coordonări, precum și monitorizarea și evaluarea întregii activități desfășurate de către entitatea economică.

1.3. Ce este în fapt managementul și calculația costurilor?

Henry Fayol a fost unul dintre primii specialiști care și-au pus problema definirii managementului. El definește managementul ca un tot unitar ce cuprinde cinci elemente ce reprezintă funcțiile managementului (previziune, organizare, comandă, coordonare și control) care prin conținutul lor sunt valabile și astăzi. Deși numărul funcțiilor variază de la un autor la altul, totuși esența lucrurilor definite este aceeași.

Managementul costurilor pe lângă un simplu control al cheltuielilor include și controlul veniturilor, în fapt, asigurarea încasărilor posibile și justificabile de la

Scanned with OKEN Scanner

clienți și de la alte surse potențiale. De asemenea, managementul costurilor presupune nu doar asigurarea faptului că sumele de bani cheltuite și câștigate se înscriu în bugete, ci și faptul că, fiecare tranzacție se desfășoară la momentul oportun. Scopul principal al controlului costurilor este asigurarea faptului că nu va avea loc nici o risipă de bani previzibilă sau creșteri de costuri neautorizate.

Managementul costurilor este un element separat de calculația costurilor. Simpla calculație oferă o imagine a elementelor care compun costul unui serviciu sau produs, iar managementul costurilor pornește de la calculație, dorind să inoveze prin anumite metode, scăderea componentelor de cost și maximizarea profitului unitar.

Un cost este rezultatul unui mod de grupare a cheltuielilor, în funcție de scopul urmărit, de obiectul (ca finalitate, destinație) la care se raportează cheltuielile într-o perioadă determinată. Dimensiunile de caracterizare a unui tip de cost, în funcție de obiectivul urmărit, de obiectul de raportare a cheltuielilor, de conținutul consumurilor de resurse implicate și momentul de calcul, impun alegerea tehnicilor de cuantificare adecvate și a procedurilor pretabile.

Se poate defini calculația costurilor pornind de la definiția de calcul economic, ca un ansamblu de proceduri și tehnici utilizate pentru formalizarea costurilor.

Costul este deci rezultatul unei calculații, din practic o construcție a cărui mod de realizare trebuie să corespundă interesului și utilității în sistemul de management al unei entități economice.

Ținând seama de obiectivele contabilității de gestiune, calculația costurilor se înscrie pe o poziție distinctă, caracterul dihotomic al contabilității de gestiune este determinat tocmai de statutul și rolul calculației costurilor în sistemul informațional contabil.

De asemenea, din punct de vedere al abordării tehniciste, calculația costurilor asigură cunoașterea costurilor pentru evaluarea bunurilor de natura stocurilor sau imobilizărilor realizate prin efort propriu, practic contabilitatea și calculația costurilor (cost-accounting) identificându-se cu contabilitatea de gestiune. În cadrul acesteia, accentul se pune pe corectitudinea tehnicilor și procedurilor de identificare, evaluare, delimitare, repartizare și grupare a cheltuielilor, iar indicatorul cifric rezultat măsoară echivalentul valoric al resurselor consumate și încorporate în lucrările, produsele serviciile și activitățile realizate de către respectiva entitate economică. În baza principiului conectării cheltuielilor cu veniturile, valorificarea lor permite să se determine rezultatele

Scanned with OKEN Scanner

analitice prin compararea costurilor determinate cu preţurile şi/sau tarifele stabilite. Astfel, în scopul acesta, calculaţia costurilor furnizează informaţiile necesare fundamentării preţurilor şi tarifelor (desigur, ca mărime de referinţă, întrucât, fixarea preţurilor/tarifelor se validează de/pe piaţă).

Dintr-o perspectivă mai largă, calculaţia costurilor permite analize ale costurilor, atât pentru planificarea operaţională (curentă) şi control, cât şi analize speciale pentru fundamentarea procesului decizional. În Acest scop se identifică costurile relevante în deciziile manageriale privind evaluarea diverselor alternative de acţiune (de tipul a produce sau a cumpăra) decizii privind comenzile speciale sau pentru analiza structurii vânzărilor. Practic este o abordare decizională vizând calculaţia costurilor ca instrument de gestiune a costurilor. Aceasta presupune integrarea informaţiei contabile în sistemul de management, unde va servi la orientarea comportamentului persoanelor responsabile de alocarea şi utilizarea resurselor. Se pune accentul în acest scop pe interacţiunile care se exercită între comportamentul decidenţilor şi tehnicile de evaluare.

Prin urmare, rolul calculaţiei costurilor, de informare şi cunoaştere a costurilor se extinde, permiţând gestionarea resurselor economice ale firmei, iar contabilitatea de gestiune devine o reală contabilitate managerială (management accounting).

Aşadar, cele două abordări care determină dihotomia contabilităţii de gestiune, nu se exclud, ci dimpotrivă, se completează reciproc, asigurându-se pe de o parte tehnicile raţionale de calcul şi evaluare a costurilor utile în informarea gestionarilor acestora, iar pe de altă parte, se asigură instrumentul de gestiune a costurilor, capabil să influenţeze comportamentele responsabililor decidenţi şi să permită ameliorarea performanţelor.

Calculaţia costurilor reprezintă un ansamblu de operaţii matematice, mai mult sau mai puţin complexe, prin care se realizează: identificarea, evaluarea, gruparea, divizarea şi agregarea elementelor şi structurilor de cheltuieli, obţinându-se respectivele structuri de costuri: (1) costul resursei utilizate; (2) costul locului de activitate; (3) costul activităţii sau procesului; (4) costul produsului; (5) costul perioadei.

Calculaţia costurilor presupune ansamblul lucrărilor efectuate într-o formă organizată, cu scopul de a obţine informaţii privind costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, activităţilor sau altor obiecte de calculaţie. Totodată, calculaţia mai poate fi definită ca fiind forma particulară a cuantificării care cuprinde un

Scanned with OKEN Scanner

ansamblu de operații cu caracter matematic, de la cele mai simple până la cele mai complexe, care au drept scop determinarea costurilor totale și unitare, precum și a prețurilor sau tarifelor.

Calculația este forma particulară a cuantificării care cuprinde un ansamblu de operații cu caracter matematic, de la cele mai simple, până la cele mai complexe, care au drept scop determinarea costurilor totale și unitare. Practic, procesul de selectare și agregare prin care cheltuielile trebuie supuse evaluării, măsurării, clasificării, calculului și ventilării în raport cu structurile amintite, poartă denumirea de calculația costurilor.

Dacă procesul cuprinde și planificarea, analiza și controlul rezultatelor, în scopul luării deciziilor, el devine unul mai larg, putând fi definit prin noțiunea de management al costurilor.

Calculația costurilor pe purtători de costuri (global sau individuali) reprezintă pivotul obiectului calculației costurilor.[7]

Obiectul calculației costurilor este reprezentat de totalitatea activităților derulate în cadrul unei entități economice pentru armonizarea și utilizarea optimă a metodelor și procedeelor de calculație, în vederea obținerii obiectivelor formării, controlului și analizei costurilor, într-un sistem informațional integrat al costurilor, destinat asistării procesului decizional. Principiul care guvernează o astfel de calculație a costurilor este cel al ocazionării (răspunde la întrebarea: Pentru ce au fost efectuate costurile?), însă astăzi sub auspiciile unor programe complexe și diferențiate și introducerea tehnologiei IT în toate sectoarele de activitate este practic exclus ca felurile de costuri să fie repartizate și decontate de la început pe purtători de costuri. Prin urmare, făcând apel la principiul responsabilității, calculația pe structuri organizatorice, deci pe locuri de costuri își găsește deplina justificare în practica firmelor.

Astfel, scopul calculației costurilor se rezumă la câteva aspecte precum:

- asigurarea unei structuri de costuri asociate produselor, lucrărilor, serviciilor și activităților analizate de entitate, prin cumularea unor sisteme de costuri, metode de calcul a costurilor și tehnici de calcul a costurilor;
- realizarea unei contabilități a calculației costurilor derulată pe itinerarul: prelucrarea cheltuielilor, prezentarea informațiilor contabile privind costurile pe suporți de informații (diferite situații cu circuit intern);

---

[7] Briciu S., Căpușneanu S., Rof L.M., Topor D., *Contabilitatea și controlul de gestiune, instrumente pentru evaluarea performanței entității*, Ed. Aeternitas, Alba Iulia, 2010.

Scanned with OKEN Scanner

- controlul nivelului și structurii costurilor prin diferite mijloace, tehnici și instrumente (standarde de consum, bugete, rapoarte, audit);
- realizarea unui control bugetar, prin combinarea mărimii costurilor în cadrul bugetelor, cu realizările efective;
- articularea unor proceduri de calculație pentru verificarea corectitudinii operațiunilor de prelucrare a informațiilor în cadrul contabilității costurilor.

Obiectivele calculației costurilor se circumscriu scopului pentru care este organizată calculația costurilor și se rezumă la:

- determinarea structurilor de conturi prin utilizarea tehnicilor, procedeelor și sistemelor de costuri;
- stabilirea prețurilor și tarifelor de vânzare pornind de la structurile de costuri;
- determinarea rentabilităților și controlul eficienței, prin ratele de rentabilitate;
- determinarea bazei de evaluare pentru elementele ce compun producția exercițiului;
- asistarea procesului decizional prin furnizarea informațiilor necesare managementului operațional cu privire la unele aspecte referitoare la: analiza relației cost-volum-profit; stabilirea opțiunilor de a produce sau a cumpăra un anumit bun sau serviciu; stabilirea opțiunilor de menținere sau înlocuire a unor metode sau tehnologii de producție.

Scopul calculației costurilor este determinarea costului unitar (costul pe bucată al unui produs sau serviciu oferit) și împărțirea acestuia în cost fix și cost variabil. Aceste două elemente ale costului unitar nu apar în contabilitatea financiară, dar ele sunt necesare în determinarea comportamentului economic rațional al unei entități economice în mediul de afaceri. Pentru a determina costul fix și cel variabil al unui produs sau serviciu se folosesc o serie de metode, simple (adunare și împărțire) sau complexe (sisteme complicate de calculație a costurilor care presupun realizarea în cadrul firmei de centre de costuri principale și auxiliare, repartizarea anumitor costuri direct pe produsul final și repartizarea altor costuri cu ajutorul unor chei de repartizare, prin centrele de cost, ulterior fiind repartizate pe produsul final) repartizarea, în funcție de firma care oferă produsul sau serviciul respectiv.

Din prezentarea obiectului, scopului și obiectivelor calculației costurilor, se desprind funcțiile pe care le îndeplinește contabilitatea calculației costurilor, și anume:

- cunoașterea și analiza costurilor și rezultatelor pe produse, funcții și responsabilități;

Scanned with OKEN Scanner

- utilizarea informațiilor referitoare la cost pentru control în scopul minimizării costului, dar cu mențiunea calității produselor, lucrărilor și serviciilor realizate;
- furnizarea informațiilor necesare managementului în procesul decizional.

Calculația ca procedeu al contabilității presupune o serie de etape precum:

- culegere și prelucrarea datelor consemnate în documentele justificative;
- evaluarea elementelor patrimoniale, a proceselor și operațiilor economico-financiare;
- înregistrarea în evidență cronologică și sistematică a operațiilor cu ajutorul conturilor;
- calculul costurilor de producție, determinarea prețului de livrare a producției finite și a celei în curs de execuție;
- determinarea rezultatelor financiare ale activității;
- controlul exactității datelor consemnate în conturi, cu ajutorul balanței de verificare;
- controlul integrității patrimoniului, cu ajutorul inventarierii;
- elaborarea situațiilor de sinteză financiară anuală.

În principiu, toate sistemele de calculație a costurilor aplică următorii pași[8]:

Pasul 1.	Extragerea costurilor economice din cheltuielile din contabilitate (a acelor costuri ce determină performanța economică);
Pasul 2.	Identificarea și stabilirea de centre de cost în cadrul entității economice. Centrele de cost pot fi principale și auxiliare. Cele principale participă direct și nemijlocit la actul de producție, iar cele auxiliare oferă suport primelor;
Pasul 3.	Repartizarea costurilor economice pe centrele de cost identificate anterior, pe baza unor chei de repartizare (fiecare cost după altă cheie) judicios alese;
Pasul 4.	Repartizarea centrelor de cost auxiliare asupra centrelor de cost principale, după anumite chei de repartizare, la fel de judicios alese, obținându-se astfel, o valoare pentru fiecare centru de cost principal;

[8] Popescu L., *Procedee de calculație a costurilor de producție - aplicații on-line,* Ed. Fundația România de Mâine, București, 2006.

Scanned with OKEN Scanner

Pasul 5.	Identificarea tuturor produselor standard, a celor compuse și a comenzilor produse și livrate de entitate;
Pasul 6.	Repartizarea valorii centrelor de cost principale asupra produselor, după anumite chei relevante și împărțind la cantitatea totală de produse standard sau comenzi, se obține costul unitar;
Pasul 7.	Costurile fixe se repartizează asupra produselor după anumite chei relevante și se adună la costul obținut anterior. Pentru stabilirea costurilor fixe poate fi utilizată metoda geometrică cu cele două metode incluse, matematică și statistică.

Astfel se obțin costurile unitare. Sistemele de calculație a costurilor pot fi utilizate, atât de către firmele care oferă un singur produs, cât și de către firme care oferă produse individuale pentru fiecare client și respectiv de către firme care oferă sute de produse în fiecare zi. Arhitectura calculului costurilor este de fapt o modelare a funcționării entității economice care răspunde unei simplificări a realității, și prin urmare nu există o superioritate a unui sistem de cost asupra altuia, ci mai puțină sau mai multă coerență a sistemului de cost, la ansamblul gestiunii entității.

Alegerea unui sistem de calculație a costurilor trebuie să țină cont de factori precum: (1) profilul și mărimea entității economice (calculația centralizată sau descentralizată); (2) structura de producție și funcțională (organizarea integrată sau fragmentată a serviciului de calculație a costurilor); (3) tipul sau modul de organizare al producției (de masă, de serie sau unicat); (4) tehnologiile de fabricație utilizate, de gradul de mecanizare și automatizare a producției.

În vederea proiectării unui sistem de calculație a costurilor se pun două întrebări fundamentale: (1) Care este obiectivul de cost reprezentativ de care trebuie să se țină seama? (2) Care este metoda de calculație cea mai coerentă cu ansamblul gestiunii firmei, funcție de obiectivul ales?

Orice sistem de calculație a costurilor poate atinge parțial sau integral cele trei secțiuni ale calculației costurilor, respectiv:

- pe feluri de costuri;
- calculația pe locuri de costuri; și
- calculația pe purtători de costuri.

Scanned with OKEN Scanner

Când toate cele trei secțiuni sunt atinse se aplică principiul de bază al alocării costurilor: *pe feluri-locuri-purtători.*

Pasul următor este cel de a calcula contribuția de acoperire pe fiecare produs și pe fiecare client. Se determină astfel cât aduce un produs ți cât aduce fiecare client, putând astfel să fie identificate locurile unde trebuie să se intensifice efortul de marketing sau de producție, după caz, sau de renunțare la un anumit produs.

Calculația se regăsește permanent în contabilitate, deoarece contul reprezintă o socoteală a actelor, a faptelor, proceselor, operațiilor, evenimentelor și tranzacțiilor ce au avut loc la nivelul unei entități economice în decursul unei perioade determinate.

Calculația costurilor apelează, atât la date constatate, efective, istorice, cât și la date estimative, previzionale, prestabilite. Se disting, după momentul elaborării calculațiilor de costuri următoarele două faze: (1) antecalculațiile și (2) postcalculațiile.

Antecalculațiile cuprind ansamblul tehnicilor și procedurilor utilizate în estimarea și determinarea cu anticipație a consumurilor de resurse, exprimate valoric și raportate finalităților ca obiecte de realizat într-un viitor programat, îmbrăcând forme diferite, funcție de obiectivele urmărite de management în procesul de fundamentare a deciziilor, de exemplu: calculația costurilor bugetate, costuri de proiect, calculația costurilor standard etc.

Postcalculațiile reprezintă calculațiile efectuate după realizarea activităților și proceselor care au presupus alocări și utilizări de resurse. Scopul lor este determinarea costurilor efective, ca mărimi de referință pentru evaluarea stocurilor/imobilizărilor prin efort propriu.

Prin calculul costului bunurilor vândute și compararea lui cu cifra de afaceri, determinându-se astfel rezultatul exploatării, se oferă posibilitatea efectuării controlului și analizei eficienței economice, pe baza relației costuri-venituri (realizări). Prin urmărirea permanentă a costurilor realizate și compararea cu cele planificate în mod riguros, calculația costurilor se constituie într-un instrument esențial pentru controlling, în special pentru controllingul operativ.

De asemenea, postcalculațiile mai pot oferi informațiile pretinse de evaluarea și reglarea eficienței economice, în raport cu un vector etalon – costul prestabilit – ca mărime de referință, determinată prin antecalculație. Calculul și analiza abaterilor față de previziuni permit controlul eficienței economice pe baza relației costuri efective-costuri prestabilite.

Scanned with OKEN Scanner

Costurile au o influență multiplă asupra valorii firmei și din acest motiv li se alocă o atenție aparte, întrucât valoare unei firme depinde de capacitatea acesteia de a obține profit. Acesta la rândul lui depinde de venituri și de costuri. Reducerea costurilor nu trebuie înțeleasă în sens absolut, pentru că, valoarea firmei depinde de dimensiunea ei, iar costuri cu valoare absolută mai mică reprezintă de regulă venituri mai mici, prin urmare și valoarea firmei este mai mică. Prin urmare, costurile trebuie să fie raționalizate, în senul că vor fi eliminate cele care nu sunt aferente veniturilor realizate. Managementul costurilor a devenit unul dintre obiectivele de bază ale liderilor de firme, odată cu impactul major al globalizării.

Practic, pe orice piață, oricine poate concura cu oricine și orice. Protecția vamală tarifară sau netarifară, constrângerile politice sau mai general, cele extra-economice nu mai pot apăra pe nimeni sau dacă mai acționează, acestea au un rol nesemnificativ față de efortul propriu. Fiind realități ale lumii în care trăim, managerii le vor lua în calcul pentru a se adapta la aceste noi realități. Strategiile de firmă sunt credibile numai în măsura în care există un management performant al costurilor. Managerii firmelor au în vedere costurile pe produse, fiind interesați de adaptarea unor măsuri tehnico-organizatorice care să determine reducerea costurilor pe produs și creșterea rentabilității. Pe baza costului de produs, firma face politica prețului de vânzare care este un factor de bază în competiția cu alte firme.

Toți factorii care exprimă capacitatea unei entități economice, progresul tehnic și tehnologic, organizarea și managementul firmei se reflectă în dimensionarea costurilor.

În concluzie, rolul calculației costurilor este concretizat în asigurarea și gestionarea informațiilor privind: (1) calculul costurilor pe feluri (pe elemente omogene corespunzător naturii resurselor consumate) pe locuri (sectoare de activitate și responsabilitate) și pe purtători de costuri (ca obiecte de raportare a cheltuielilor); (2) controlul eficienței economice; (3) determinarea și analiza rezultatelor din exploatare; (4) calculul și analiza costurilor utilizate în politica de prețuri și tarife, precum și pentru fundamentarea procesului decizional.

În conformitate cu legislația în vigoare, calculația costurilor poate fi efectuată după metoda globală, costurilor standard sau normate, metoda costurilor directe, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda direct-costing sau a costurilor variabile ori alte metode agreate de către fiecare firmă în parte. De precizat că, după momentul apariției în timp, metodele de contabilitate și calculație a costurilor se delimitează astfel: metode clasice (metoda globală,

Scanned with OKEN Scanner

metoda pe comenzi, metoda pe faze) și metode evoluate (metoda costurilor standard, metoda Direct-costing), iar după sfera de cuprindere a cheltuielilor în costul unitar, metodele de calculație pot fi: metode totale și metode parțiale, limitative.

1.4. De la contabilitatea financiară la contabilitatea de gestiune

La modul general, contabilitatea este privită ca un domeniu format din două componente distincte, dar interdependente: o componentă informațională (care oferă imaginea firmei în exterior) numită contabilitate financiară sau generală și o componentă ce descrie procesele interne ale firmei, numită contabilitate de gestiune. Cea financiară are rolul de a înregistra tranzacțiile entității economice cu mediul extern, în scopul determinării periodice a situației patrimoniale și a rezultatului obținut. Informațiile aparținând acestui câmp au întotdeauna un caracter de tip retrospectiv și se fac publice prin intermediul conturilor anuale (situații financiare, documente contabile de sinteză). Contabilitatea financiară îndeplinește un număr de cinci funcții, precum:

1) de înregistrare a tranzacțiilor entității economice;
2) de comunicare financiară externă;
3) de instrument de verificare și probă, pe baza rațiunilor juridice și fiscale;
4) de furnizare a informațiilor necesare sintezelor macroeconomice;
5) de satisfacere a cerințelor informaționale ale analizei financiare.

În general, prin contabilitatea financiară se înțelege partea din contabilitate care urmărește conversia tranzacțiilor în informație contabilă și agregarea ulterioară a tuturor acestor informații, în situațiile financiare ale entității economice, iar prin contabilitate de gestiune se înțelege acea parte din contabilitate care urmărește procesele interne utilizate pentru a înregistra tranzacțiile entității economice.

În timp ce contabilitatea financiară asigură pregătirea rapoartelor financiare pentru analiză de către utilizatorii externi interesați să cunoască poziția financiară a entității economice, contabilitatea de gestiune asigură pregătirea informațiilor financiare și nefinanciare pentru manageri, în scopul elaborării politicilor și strategiei entității economice. Se observă astfel că, domeniul contabilității de

Scanned with OKEN Scanner

gestiune este mult mai larg, decât al contabilității financiare, pentru a ajuta managementul, contabilitatea de gestiune servind conducerii.

Pe de altă parte, contabilitatea financiară este un subiect de nișă care ajută conducerea să vadă cum se desfășoară financiar activitatea unei entități economice, fiind creată pentru părțile interesate și potențiali investitori care pot analiza conturile financiare și pot decide dacă vor investi sau nu într-o anume firmă.

Contabilitatea de gestiune are rolul de a fi o bază informațională în luarea deciziilor de către manageri. Pe parcursul timpul aceasta a avut diverse denumiri, precum: contabilitate industrială, contabilitate a costurilor, contabilitate analitică, contabilitate de exploatare și în final contabilitate managerială.

Într-o viziune mai pragmatică, contabilitatea managerială reprezintă procesul de identificare, colectare, măsurare, analiză, pregătire, interpretare și transmitere a informațiilor financiare și nefinanciare, utilizate de management, pentru a planifica, evalua și controla în interiorul unei firme, responsabilitatea utilizării resurselor potrivit criteriilor de performanță.

Potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, contabilitatea managerială „este destinată, în principal, pentru înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație etc., decontarea producției, precum și calculul costului de producție al produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate, inclusiv al producției în curs".

Contabilitatea managerială și în principal calculația costurilor constituie sursa principală de furnizare a informației ce asigură cunoașterea problemelor legate de costuri (informația costurilor). În prezent, firmele își definesc propriile proceduri de organizare a contabilității de gestiune, acestea fiind confidențiale, reglementările din acest domeniu fiind permisive.

La fel ca și contabilitatea financiară, contabilitatea de gestiune îndeplinește un cumul de funcții precum:

1) de determinare a costurilor pe activități, pe produs și pe unități organizaționale;
2) de determinare a rezultatelor analitice pe activități și produse;
3) de furnizare a informațiilor necesare stabilirii bugetelor și conturilor previzionale;
4) de producere a informațiilor necesare măsurării performanțelor la nivelul produselor și al sectoarelor de activitate.

Scanned with OKEN Scanner

Bariera dintre cele două contabilități, de foarte multe ori nu este foarte clară, totuși distincția este evidențiată de activitățile propriu-zise, în sensul că, o parte din informațiile colectate de contabilitatea financiară sunt preluate de contabilitatea de gestiune, iar contabilitatea financiară are nevoie de aportul contabilității de gestiune pentru realizarea documentelor contabile de sinteză.

În continuare pot fi observate câteva criterii de comparație între contabilitatea financiară și cea de gestiune.

Tabel nr. 3. Criterii de comparație între contabilitatea financiară și cea de gestiune

Criterii de comparație	Contabilitatea financiară	Contabilitatea analitică
1. Cu referire la lege	Obligatorie	Obligatorie
2. Viziunea entității economice	Globală	Detaliată
3. Orizont	Trecut	Prezent și viitor
4. Specificul sistemului informațional	Sistem de comunicare financiară externă	Sistem informațional de gestiune internă
5. Obiectivul major	Imaginea fidelă legală și reglementată	Mijloc de supraveghere și pilotaj (tablou de bord) internă
6. Natura fluxurilor patrimoniale	Externă	Internă
7. Documente de bază	Externe	Interne și externe
8. Clasificarea cheltuielilor	După natură	După destinație
9. Scop urmărit	Financiare	Economice
10. Reguli	Rigide și normative	Suple și evolutive
11. Utilizări	Terți și direcțiune	Pentru toți responsabilii
12. Natura informației	Precisă, certificată, oficială	Rapidă, pertinentă, semnificativă
13. Sensul inerent	Clasifică, analizează, înregistrează și rezumă afacerile financiare ale firmei	Ajută conducerea să ia decizii eficiente cu privire la afacere
14. Cerere	Contabilitatea financiară este pregătită pentru a arăta exactitatea și imaginea corectă a afacerilor financiare	Ajută conducerea să facă pași semnificativi și să realizeze strategii

Scanned with OKEN Scanner

Criterii de comparație	Contabilitatea financiară	Contabilitatea analitică
15. Domeniul de aplicare	Domeniul de aplicare este omniprezent, dar nu la fel de mult ca și contabilitatea de gestiune	Domeniul de aplicare este mult mai larg
16. Grilă de măsurare	Cantitativ	Cantitativ și calitativ
17. Dependență	Nu depinde de contabilitatea de gestiune	Este nevoie de ajutor din contabilitatea financiară pentru a lua decizii corecte
18. Baza luării deciziilor	Informațiile istorice stau la baza luării deciziilor	Informațiile istorice și predictive stau la baza luării deciziilor
19. Cerință legală	Este obligatoriu din punct de vedere legal pregătirea conturilor financiare ale tuturor firmelor	Contabilitatea de gestiune nu are nicio cerință legală
20. Format	Contabilitatea financiară are formate specifice pentru prezentarea și înregistrarea informațiilor	Nu există un format stabilit pentru prezentarea informațiilor în contabilitatea de gestiune
21. Utilizată pentru	În principal pentru potențiali investitori și toate părțile interesate	Numai pentru management
22. Reguli	Contabilitatea financiară ar trebui pregătită conform GAAP sau IFRS	Contabilitatea de gestiune nu respectă nicio regulă
23. Verificabil	Informațiile prezentate sunt verificabile	Informațiile prezentate sunt predictive și nu pot fi verificate imediat

Deși informațiile utilizate pentru luarea deciziilor de către manageri sunt furnizate în cea mai mare parte de către contabilitatea de gestiune, contabilitatea financiară produce și ea informații pentru gestiunea curentă a clienților și furnizorilor și pentru fundamentarea deciziei de investiție și finanțare. Contabilitatea financiară reprezintă nu doar un sistem de colectare a informațiilor, ci și un instrument de analiză și sinteză, realizând astfel un control al eficienței economice. Contabilitatea financiară în plan intern este instrumentul de informare

Scanned with OKEN Scanner

cu privire la gestionarea financiară a patrimoniului unei firme, iar în plan extern se constituie ca un instrument care permite informarea terților despre rezultatele financiare ale firmei în cauză.

Spre deosebire de contabilitatea financiară, contabilitatea de gestiune nu răspunde unei exigențe exterioare, codificarea sa nu este supusă unor norme comune tuturor entităților economice, iar rezultatele sale nu au menirea de a fi făcute publice, satisfăcând doar nevoile de ordin economic.

Împărțirea contabilității în financiară și de gestiune, privită prin obiectivul ei fundamental – controlul condițiilor interne de producție prin intermediul analizei costurilor, vizează o dublă structurare a cheltuielilor astfel: pe de-o parte, după **natura economico-financiară** a cheltuielilor, componentă a contabilității financiare realizată într-o formă normată sau standardizată, aflată sub egida organismelor naționale și internaționale în materie de normalizare a contabilității, iar pe de altă parte după **destinația cheltuielilor**, componentă a contabilității de gestiune realizată într-o formă adaptabilă și definită în mod liber, nestandardizat, în funcție de opțiunile și specificul activității fiecărei entități economice.

În fapt, cheltuielile înregistrate după natura lor economică, în cadrul contabilității financiare sunt preluate și analizate în contabilitatea de gestiune după trei criterii interdependente, astfel:

1. după câmpul de aplicație al costului calculat, respectiv:

a) funcțional;

b) structural; și

c) operațional.

2. după conținutul economic al costului calculat, respectiv:

a) complet;

b) parțial.

3. după momentul de referință al costului calculat, respectiv:

a) prestabilit sau antecalculat;

b) real sau efectiv.

Analiza costurilor produselor, lucrărilor și serviciilor, prin prisma celor trei criterii de mai sus trebuie să permită furnizarea informațiilor cu privire la următoarele elemente:

a) raportul dintre cheltuielile perioadei reflectate în contabilitatea financiară și costurile produselor, lucrărilor și serviciilor reflectate în contabilitatea de gestiune;

Scanned with OKEN Scanner

b) raporturile dintre: 1) costurile variabile și fixe; 2) costurile directe și indirecte; 3) costurile eficiente și ineficiente ale produselor, reflectate îndeosebi de contabilitatea de gestiune.

Sinteza dintre contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune, prin prisma celor prezentate mai sus, este prezentată schematic în anexa nr. 1.

Din această reprezentare se desprinde necesitatea și utilitatea organizării contabilității în două circuite, respectiv cea financiară și cea de gestiune, indiferent de modalitatea concretă de realizare a acestora. Analiza raporturilor dintre contabilitatea financiară și cea de gestiune pune în evidență și standardizarea celor două contabilități.

Contabilitatea de gestiune nu poate fi normalizată din următoarele motive:

a) nu este destinată terților din afara entității economice, și deci, nu reflectă informații publice;
b) nu poate fi normată datorită multitudinii tipurilor de costuri calculate și de metode folosite pentru calculul costurilor;
c) metodele aplicate depind de mărimea și organizarea internă a entității, de tehnologia și de organizarea producției;
d) contabilitatea de gestiune furnizează informații pentru acțiune și pentru luarea de decizii pe termen scurt, mediu și lung.

Contabilitatea de gestiune a apărut ca o necesitate practică a managementului firmei. Ea are ca obiect, primirea, înregistrarea și analiza datelor contabile interne, în scopul de a furniza conducerii firmei, informații referitoare la nivelul costurilor pe produse, lucrări și servicii, executate în vederea luării deciziilor corespunzătoare.

Rolul contabilității de gestiune constă în realizarea următoarelor trei obiective majore:

(1) să ofere informații despre costurile produselor, lucrărilor și serviciilor;
(2) să ofere informații necesare pentru planificare, control și evaluare;
(3) să ofere informații necesare luării deciziilor.

Informațiile financiar-contabile sunt destinate atât utilizatorilor interni (managerii entității economice), cât și utilizatorilor externi (acționarii, creditorii, statul, clienții, personalul firmei).

În concluzie, ambele contabilități sunt un instrument excelent pentru management de a conduce bine afacerea. Pe de o parte, contabilitatea de gestiune este dedicată exclusiv deservirii managementului în luarea deciziilor, dar fără

Scanned with OKEN Scanner

contabilitatea financiară, funcția sa ar fi limitată și restrânsă, iar pe de altă parte, contabilitatea financiară este obligatorie conform cerințelor legale. În mod legal, fiecare entitate economică este obligată să dezvăluie informațiile corecte către potențialii investitori și guvernanți existenți.

1.5. Contabilitatea de gestiune – domeniu de definire și obiective

Din punct de vedere al domeniului de definire, contabilitatea de gestiune cuprinde ansamblul elementelor de identificare, măsurare, stocare, analiză, prelucrare, interpretare și comunicare a informațiilor utilizate de către management, în vederea previzionării, planificării, evaluării și controlului exercitat în interiorul unei entități economice, pentru a garanta utilizarea corespunzătoare și responsabilă a tuturor resurselor de care ea dispune.

Concret, contabilitatea de gestiune are rolul de a furniza elementele destinate a facilita luarea deciziilor și ale cărei obiective sunt: (1) stabilirea previziunilor de venituri și cheltuieli (costuri prestabilite, bugetele estimative); (2) cunoașterea costurilor diferitelor funcții asumate de către entitatea economică; (3) determinarea bazelor de evaluare a unor elemente de stocuri, produse); (4) explicarea rezultatelor calculând costurile produselor/bunurilor sau serviciilor pentru a le compara cu prețurile de vânzare; (5) constatarea realizărilor și explicarea abaterilor ce rezultă (controlul costurilor și al bugetelor).

Toate aceste obiective pot fi regrupate în trei mari categorii astfel:

a) analiza performanțelor firmei – obiectivul primordial este cel de analiză a formării rezultatului exploatării pentru a determina contribuția diferitelor segmente, centre de responsabilitate, activități sau produse la respectivul rezultat;

b) instrument al controlului de gestiune – compararea periodică a costurilor reale cu cele prevăzute, va permite analizarea abaterilor de la bugetele estimative și luarea deciziilor corective; furnizarea în cadrul acestui sistem al contabilității de gestiune a informațiilor necesare controlului bugetar, fiind considerată astfel contabilitatea de gestiune ca instrument al controlului de gestiune;

c) suport util în procesul decizional – prin prisma faptului că, contabilitatea de gestiune furnizează informații pe care se pot baza studiile și raționamentele ce permit luarea deciziilor ce vizează viitorul firmei.

Scanned with OKEN Scanner

Când se realizează implementarea unui proiect, studiul dosarului pretinde date contabile referitoare la structura costurilor. *De exemplu:* se analizează diverse situații privind aspecte precum: fabricarea în continuare a unor produse sau prelucrarea în colaborare cu diverşi terţi sau trebuie achiziționate și întreținute camioane pentru livrări sau ar fi mai rentabil să fie închiriate? Pentru toate aceste dileme se întocmesc studii de oportunitate prin care sunt analizate comparativ costurile. Astfel, contabilitatea de gestiune trebuie organizată așa încât să furnizeze informații cifrate, necesare luării celor mai bune decizii. *De exemplu:* luarea unei decizii cu privire la un produs aflat în faza de lansare – *Se continuă sau nu exploatarea acestuia?*

Prin urmare, anumite informaţii de detaliu vor face diferența (totalul cumulat al plăților privind marketingul oferă informații prețioase). La fel, pentru un produs aflat în faza de declin/de îmbătrânire, cunoașterea evoluției rezultatelor analitice este determinantă în retragerea produsului.

Se observă astfel că, informațiile furnizate de către contabilitatea de gestiune sunt indispensabile în gestiunea previzională.

1.6. Conceptul de cost, cheltuială, preț, centru de cost, purtători de costuri obiect de cost

Noi toți utilizăm astăzi, aproape zi de zi noțiunea de cost, fapt pentru care credem că o cunoaștem bine. În realitate, nu există un cost anume, ci mai multe, iar calcul unui cost real ridică probleme, impunând o mare rigoare în raționament, şi disciplina unui vocabular precis. Prima grijă a unui manager este de a obține profit, un beneficiu, însă profitul nu apare atât de ușor. Prin urmare, apar firesc, câteva întrebări: *Ce este costul? Dar cheltuială? Dar prețul? Ce legături există între ele?*

În contabilitatea de gestiune termenul de cost este utilizat în mai multe sensuri, ca urmare a multitudinii tipurilor de costuri care sunt clasificate în mod diferit, pentru diferite scopuri și în funcție de cerințele imediate ale managementului.

În sens larg, costul reprezintă în expresie monetară consumuri de resurse ocazionate de realizările firmei, sau într-o perspectivă metodologică, un cost poate

Scanned with OKEN Scanner

fi tratat ca un mod de grupare sau regrupare, în funcție de anumite criterii, a cheltuielilor, combinările fiind atât de numeroase ca într-un joc de construcție.

Pe de altă parte, **noțiunea de cost** provine, din punct de vedere etimologic, de la verbul de origine latină „constare", care înseamnă a stabili, a fixa. Ulterior sensul s-a modificat, conturându-se noțiunea de „costa", semnificând consumul ocazionat de producerea unui obiect, apoi, s-a ajuns la noțiunea de „cost", cu sens comun atât în literatura de specialitate națională, cât și internațională. În timp, semnificațiile și definițiile noțiunii de cost s-au modificat, pe măsura evoluției științelor microeconomice.

Părintele teoriei costurilor Schmalebach, consideră că această noțiune se definește drept *„un consum de bunuri evaluat și corelat cu o performanță"*. Acesta subliniază că *„un bun consumat și evaluat nu poate fi exprimat în costuri, dacă consumul nu este corelat cu un rezultat, deci costurile nu pot exista fără performanța corespunzătoare"*.

Elementele esențiale din această concepție sunt: evaluarea obligatorie (sugerându-se cuantificarea în expresie bănească), precum și corelația obligatorie cu o performanță (cu finalitatea activității organizației, obiectul furnizat de organizația de afaceri, clienților săi). Se observă că această corelație a costurilor cu performanțele este de natură cauzală, costul reprezentând cauza, iar rezultatul-efectul.

În literatura nord-americană[9] se consideră că, noțiunea de cost reprezintă *valoarea cantității de monedă sau a echivalentului cantității de monedă sacrificată (consumată) pentru obținerea de bunuri și servicii care se concretizează (se traduc) în beneficii prezente sau viitoare pentru firmă.* Definiția aceasta, este o expresie monetară a costului sacrificării unei părți din resursele de care dispune firma în mediul de afaceri. Sacrificiul, reprezentat de cost, este puternic corelat cu efectul dorit, care constă în obținerea de noi valori de întrebuințare, prin valorificarea cărora se obține rezultat, adică profit.

Literatura românească de specialitate abundă și ea în astfel de definiții, ca de exemplu:

Autorii Ristea, Possler și Ebbeken[10], susțin definirea costului în următoarea manieră: *„costul reprezintă o cheltuială sau o sumă de cheltuieli asociate și recunoscute de o resursă consumată, un loc de activitate, un produs realizat sau o*

---

[9] Hansen D., Mowen, *Maryanne – Cost Management*, Thomson Learning, 2000.

[10] Ristea M., Possler L., Ebbeken K., *Calculația și managementul costurilor*, Ed. Teora, 2000, pag. 14.

Scanned with OKEN Scanner

perioadă de gestiune". Deci, costul este abordat utilizând conceptul de cheltuială, elementul specific care se poate remarca în acest caz este accentul deosebit pus pe corelația cu un obiect de cost, fie acesta o resursă consumată, un loc de activitate, un produs realizat sau o perioadă pentru care se calculează costul. Aceeași autori susțin în aceeași lucrare, că noțiunea de cost este caracterizată prin trei elemente: **consum de resurse** (de valori), **legătură cu realizările** (rezultatele, performanțele) și **evaluarea în expresie bănească**.

Părintele contabilității de gestiune, profesorul C. Olariu[11] definește costurile drept „*expresia bănească a consumului de mijloace de producție și de muncă vie, în vederea obținerii unui produs, lucrare sau serviciu*", reflectând, în acest fel, alături de alți indicatori, gradul de eficiență al întreprinderii. Datorită aspectelor multiple care concură la formarea sa, costul este considerat drept „*cel mai sintetic indicator al activității economice a întreprinderii*".

Această definiție exprimă sintetic aceleași idei, precum corelația cu produsul, lucrarea sau serviciul pentru care acesta se realizează, corelația privită din punct de vedere cauzal, în care costul reprezintă cauza, iar produsul reprezintă efectul acestuia.

Dezavantajul acestei concepții, în raport cu modul de utilizare a noțiunii de cost, în practica economică, îl reprezintă restricționarea sferei de aplicare a noțiunii de cost, doar la activitățile de producție care au loc în cadrul entității economice, considerându-se că activitatea de aprovizionare și cea de desfacere generează exclusiv cheltuieli.

Un alt aspect pe care îl subliniază profesorul C. Olariu este faptul că, „*costul nu poate și nu trebuie să fie rezultatul unei calculații, ci este determinat de apariția obiectivă, generată de consumul de valori care l-a ocazionat*".

Această afirmație este cât se poate de adevărată, însă aplicabilitatea ei în practică este extrem de dificilă, dat fiind faptul că, evidența, calculația, analiza și controlul costurilor reprezintă activități desfășurate în cadrul unui sistem informațional creat și operat de oameni. De asemenea, abordări conceptuale ale costului întâlnim și la alți specialiști români (Epuran et al., 1999; Cristea 2003; Albu & Albu, 2003; Bouquin, 2004; Caraiani & Dumitrana, 2005; Mutiu & Mureșan, 2006; Fătăcean, 2009; Cardoș, 2010).[12] Potrivit lui Epuran et al. (1999), costul trebuie să fie abordat ca și o categorie economică universal acceptată,

---

[11] Olariu C. *Costul și calculația costului*, Ed. Didactică și Pedagogică, 1977, pp. 27-31.

[12] Fătăcean Gh., *Contabilitate managerială*, Ed. Alma Mater, ediția a doua revizuită și completată, Cluj Napoca, 2009.

Scanned with OKEN Scanner

esența sa fiind legată de expresia valorică a tuturor resurselor consumate pentru activitatea de producție, executarea de lucrări și prestări de servicii. Indiferent însă de modalitatea de formulare a unei definiții pe care să o atașăm conceptului de cost, trebuie să reținem esența acestuia, care are în vedere consumul sau sacrificiul anumitor resurse, pe care o anumită entitate economică îl face pentru a obține un produs, a executa o lucrare sau a presta un serviciu.

Câteva coordonate comune care ar trebui să fie avute în vedere în abordarea conceptuală a costului sunt:

- este expresia unui consum de resurse: costul se identifică cu consumul a diferite resurse: materii prime, materiale, forță de muncă, instalații etc. (Ristea et al., 2000);
- contribuie la realizarea obiectivelor unei entități economice, deoarece realizările acesteia se identifică cu output-urile activității sale concretizate în produse obținute, lucrări executate, servicii prestate, care sunt considerate ca fiind purtători de costuri (Cardoș et al., 2011);[13]
- evaluarea în expresie monetară, care are în vedere existența posibilității evaluării în expresie valorică, atât a consumurilor de resurse, cât și a output-urilor ce au rezultat în urma folosirii acestor resurse;
- suma de bani cheltuită pentru producerea sau cumpărarea unui bun, efectuarea unei lucrări sau prestarea unui serviciu;
- consumul de resurse generat de realizarea obiectului de cost, care poate fi realizarea unui produs, executarea unei lucrări sau prestarea unui serviciu.

Pe de altă parte, costul este o categorie economică universal acceptată și poate fi definită ca parte a utilităților ce compensează consumul de mijloace de producție și forța de muncă, în condiții tehnice, organizatorice și de gestiune, în scopul obținerii și vânzării produselor, lucrărilor sau serviciilor cerute de piață. Conținutul costurilor este legat de consumul de factori care l-au ocazionat și care pentru a putea fi urmărit și reflectat trebuie să aibă o exprimare valorică a tuturor factorilor de producție consumați pentru producerea și distribuția bunurilor materiale, executarea de lucrări și prestarea de servicii.

Ca și categorie economică general acceptată costul reprezintă echivalentul valoric al consumurilor de resurse generate de activitățile firmei. Factorul determinant în definirea unui cost și implicit a unei cheltuieli este consumul de resurse.

---

[13] Cardoș V.D., Popa I.E., Ienciu A.I., Span G.A., Martinez F.J., *Bazele contabilității - Aplicații practice în entitățile din România,* Ed. IntelCredo, 2011.

Scanned with OKEN Scanner

Unii autori consideră costul ca fiind un sacrificiu de resurse sau de valoare; altfel spus, dacă vrei să renunți la ceva, ca să capeți altceva, aceasta te costă. Dar ceea ce înseamnă „renunțare" nu reprezintă întotdeauna banii. Zgomotul, poluarea, stresul sau insatisfacția muncii etc., presupun costuri de natură psihică, care afectează performanța individuală și care cu greu pot fi măsurate în monedă. Prin prisma acestor aspecte, o definiție în expresie monetară a costurilor este limitativă, ce de exemplu: „costul este o sumă de bani cheltuită pentru producerea sau cumpărarea unui bun, efectuarea unei lucrări, prestarea unui serviciu etc." și prin urmare, cadrul de definire trebuie lărgit la tot ceea ce trebuie angajat pentru a produce sau obține acel lucru.

În economia firmei, costul desemnează o sumă de cheltuieli de suportat sau de muncă de efectuat, pentru achiziția și retribuirea factorilor de producție. Pentru P. Heyne, „costul total este costul șansei și el include nu doar plățile făcute de firmă către alții pentru mărfurile sau serviciile de care beneficiază, dar și valoarea implicită a oricărui bun – forță de muncă, teren, capital – pe care firma și-l livrează ei însăși". Dacă ne referim la produsele firmei, costul trebuie caracterizat nu doar prin consumul de resurse, ci și prin legătura sa cu realizările.

Costul reprezintă cheltuiala exprimată în bani suportată de către o entitate economică pentru realizarea unei activități productive sau a utiliza un produs sau un ansamblu de activități.

Costul rezultă din funcționarea mai bună sau mai precară a firmei, fiind un atribut intern care o caracterizează. El este rezultatul unui calcul ce răspunde pe anumite ipoteze și aproximări. Căci sistemele de cost sunt înainte de toate o modelare a funcționării întreprinderii, care răspunde unei simplificări a realității.

Prețul reprezintă un echivalent monetar al produsului, un parametru esențial al tranzacției comerciale sau mai poate fi definit ca suma de bani pe care trebuie să o plătească cumpărătorul pentru a achiziționa un produs sau un serviciu.

Prețul este rezultatul negocierii pe piață și depinde de foarte mulți factori (caracteristicile produsului raportate la nevoile utilizatorului, puterea de cumpărare, intensitatea concurenței, metodele de vânzare, tendințele pieței etc.), aflați în continuă schimbare. El este un răspuns economic dat de mediu la acțiunile firmei și, prin urmare, el nu se poate calcula. A pretinde că se calculează un preț la un produs anume este o afirmație neștiințifică și nerealistă. În plus, este o mare greșeală să se confunde valoarea, cu prețul.

Scanned with OKEN Scanner

Prețul pieței reprezintă prețul care se formează pe piață în urma fluctuației cererii și ofertei, reflectând valoarea unui produs comercializat în cadrul unei tranzacții comerciale.

Caracteristicile noțiunii de cost sunt: (1) consum de resurse (de valori); (2) legătura cu realizările; și (3) evaluarea în expresie bănească.

(1) **Consum de resurse.** În această calitate, costurile se identifică, după caz, prin consumul factorilor de producție, respectiv materii prime și materiale, forță de muncă, mijloace de producție, prestații externe primite și alte consumuri, inclusiv impozitele și taxele, ca sume de bani plătibile pentru obligațiile fiscale apărute în desfășurarea normală a activității.

(2) **Legătura cu realizările.** Realizările firmei se identifică cu produsele obținute și serviciile prestate, ca purtători de costuri, destinate după caz, desfacerii sau consumului intern (imobilizările din producția proprie și consumurile intermediare-transport intern, energie din producția proprie, reparații în regie etc.).

(3) **Evaluarea în expresie bănească.** Atât consumurile de resurse, cât și realizările sunt evaluate în unități monetare. Aceasta nu înseamnă că pentru a deveni cost, o cheltuială trebuie plătită, după cum o realizare trebuie încasată. Dimensionate în timp, costurile în calitatea lor de cheltuieli pot fi precedate de plăți, urmate de plăți sau pot fi congruente în timp cu plățile.

În expresie bănească, costul reprezintă numărul de unități monetare necesare pentru a dobândi resursele consumate încorporate valoric în substanța produselor și serviciilor obținute ca realizări ale activității producătoare a firmei. Baza de evaluare se diferențiază în funcție de scopul urmat, costul istoric dacă se urmărește menținerea valorii nominale a capitalului sau costul de înlocuire, dacă scopul îl reprezintă menținerea valorii substanțiale a capitalului.

Costul se definește prin trei caracteristici independente unele de altele, respectiv: (1) câmpul de aplicare; (2) momentul calculului; și (3) conținutul.

1) **Câmpul de aplicare** a costului este foarte variat și poate fi:

- funcție sau o subfuncție economică a firmei (aprovizionare, producție, distribuție sau administrație);
- un mijloc de exploatare, adică o mașină, un post de lucru, un raion de magazin, un canal de distribuție;
- o activitate însemnând o familie de produse, un produs sau o zonă de activitate;

Scanned with OKEN Scanner

- un centru de responsabilitate, adică un subsistem al firmei, dotat cu un indicator de performanță și căruia îi este lăsată o anumită latitudine în ceea ce privește mijloacele necesare satisfacerii obiectivelor.

2) **Momentul calculului** permite distingerea a două tipuri de costuri:

- costul istoric care este un cost calculat posterior faptelor care l-au generat – cost constatat sau cost real;
- cost prestabilit care este un cost calculat anterior faptelor care l-au generat; costul prestabilit poate avea caracter de normă sau de simple previziuni; după optica de calcul, se poate vorbi de cost standard, de deviz sau mai simplu de costuri previzionare.

3) **Conținutul** – pentru o perioadă determinată, un cost poate fi calculat, fie încorporând toate cheltuielile înregistrate în contabilitatea generală, fie numai o parte din aceste cheltuieli.

Prin urmare planul de conturi distinge două familii de costuri:

a) *costuri complete* constituite din totalitatea cheltuielilor referitoare la obiectul de calcul și care pot fi: *costuri complete tradiționale*, dacă cheltuielile din contabilitatea generală sunt încorporate fără modificări; *costuri complete economice,* dacă aceste cheltuieli suferă anumite retratări în funcție de cea mai bună expresie economică a costurilor;

b) *costuri parțiale* care sunt obținute încorporând o parte din cheltuielile pertinente, în funcție de problema care este tratată, și care pot fi: costul variabil – costul constituit numai din cheltuieli care variază cu volumul de activitate al firmei fără a fi necesară o proporționalitate exactă între variația cheltuielilor și cea a volumului de produse obținute; costul direct este un cost constituit din cheltuielile care îi pot fi direct afectate (în general cele operaționale sau variabile) și din cheltuieli care cuprind costuri fără ambiguitate (variabile sau fixe).

Se observă din toate aceste aspecte, faptul că, definiția costurilor este indisolubil legată de aceea de cheltuieli. În cadrul IASC, cheltuielile sunt acelea care apar în cursul activităților curente ale firmei, respectiv: costul vânzărilor, salariile și amortizarea.

Noțiunea de cheltuială exprimă măsurarea calității gestiunii unei entități economice de a evalua rata și anume valoarea produselor create în funcție de valoarea resurselor consumate.

Scanned with OKEN Scanner

Măsurarea calității gestiunii entității economice cel mai uzual se face prin evaluarea ratelor următoare:

- valoarea produselor serviciilor create;
- valoarea resurselor consumate.

În principal, responsabilitatea gestionarilor este de a selecta, achiziționa și aloca resurse care vor fi transformate în cadrul entității economice, pentru a crea produsele sau serviciile din activitate. În vederea luării deciziilor, gestionarul evaluează costurile cu care lucrează și le înțelege caracteristicile.

Definiția cheltuielilor include și pierderile care pot apărea sau nu, pe parcursul desfășurării activității curente a firmei. Pierderile sunt considerate diminuări ale beneficiilor economice și, nu diferă de alte tipuri de cheltuieli. Ele rezultă, fie din calamități naturale, fie din ieșirea activelor pe termen lung și cuprind inclusiv pierderile nerealizate care apar din creșterea cursului valutar în cazul unor împrumuturi contractate în valută.

În contul de profit și pierdere acestea din urmă se înregistrează distinct. Recunoașterea cheltuielilor în contul de profit și pierdere se face atunci când are loc o reducere a beneficiilor economice viitoare aferente diminuării unui activ sau creșterii unei datorii. Recunoașterea cheltuielilor se face prin asocierea directă între acestea și elementele specifice de venit, de exemplu, diversele categorii de cheltuieli care constituie costul bunurilor vândute trebuie recunoscute în același timp cu venitul din vânzarea acelor bunuri. Există situații în care se așteaptă realizarea de beneficii în decursul mai multor perioade de gestiune, pentru că nu se pot asocia cheltuielile cu veniturile, decât vag sau indirect. În această situație, procesul recunoașterii cheltuielilor se face prin asocierea cu utilizarea unor active ca terenuri, mijloace fixe, licențe, caz în care cheltuiala este prezentată ca o amortizare.

Referitor la contul de profit și pierdere, IAS1 specifică faptul că, firmele trebuie să prezinte în acest cont sau în notele sale o analiză a cheltuielilor, fie în funcție de natura lor, fie pe destinația (funcția) lor în cadrul firmei. Împărțirea cheltuielilor în funcție de natura lor este o primă metodă de analiză și se aplică în general în cadrul firmelor mici, cuprinzând: materiile prime, cheltuielile cu amortizarea, salariile, transportul, cheltuielile de publicitate.

O metodă de analiză clasică împarte cheltuielile după funcția (destinația) lor, ca parte a costului vânzărilor, distribuției sau activităților administrative. În această situație sunt necesare informații suplimentare și despre natura cheltuielilor, inclusiv cele cu amortizarea și cu personalul.

Scanned with OKEN Scanner

Prin urmare, costul unui produs poate fi definit (bun sau serviciu) ca fiind suma cheltuielilor efectuate de către o firmă pentru obținerea și vânzarea acestuia. În sens larg, cheltuiala este sinonimă cu dare de bani, adică o plată.

Factorul determinant care hotărăște dacă o cheltuială în sens financiar constituie un element de cost, este consumul, adică legătura nemijlocită cu o activitate concretă productivă și nu cu darea de bani.

Cheltuiala în sens financiar poate fi simultană, posterioară sau anterioară efectuării consumului de resurse și deci includerii în cost. Această decalare temporală între constatarea consumului de resurse și efectuarea cheltuielilor, adică a plăților transpuse prin fluxurile financiare, impune supravegherea nivelului general al trezoreriei, ca act de gestiune ce urmărește un obiectiv autonom, dar în strânsă relație cu calculul costurilor.

Pentru a determina costurile, cheltuielile se grupează astfel:

- cheltuieli directe;
- cheltuieli indirecte;
- cheltuieli de desfacere;
- cheltuieli generale de administrație.

Cheltuielile directe sunt acele cheltuieli care se identifică pe un anumit obiect de calculație (produs, serviciu, lucrare, comanda, faza, activitate, funcție, centru etc.) încă din momentul efectuării lor și ca atare se includ direct în costul obiectelor respective. Cheltuielile directe cuprind: costul de achiziție al materiilor prime și materialelor directe consumate, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă (salarii, asigurări și protecția socială etc.), alte cheltuieli directe.

Cheltuielile indirecte sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica și atribui direct pe un anumit obiect de calculație, ci privesc întreaga producție a unei secții sau a persoanei juridice în ansamblul ei.

Cheltuielile indirecte cuprind:

- regia fixă de producție – formată din cheltuielile indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul producției, cum ar fi: amortizarea utilajelor și echipamentelor, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și cheltuielile cu conducerea și administrarea secțiilor;

- regia variabilă de producție – constă în cheltuielile indirecte de producție, care variază în raport cu volumul producției, cum ar fi: cheltuielile indirecte cu consumul de materiale și forța de muncă.

Scanned with OKEN Scanner

Delimitarea cheltuielilor indirecte, în cadrul centrelor de costuri poate fi făcută după cum urmează:

Tabel nr. 4. Delimitarea cheltuielilor indirecte pe centrele de cost

Centru de cost	Natura cheltuielilor
I. În secțiile principale ale producției	Cheltuielile indirecte de secție se pot evidenția cu ajutorul a două articole de calculație: cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajelor și cheltuieli generale de secție. Cheltuielile efectuate în cadrul instalațiilor au caracter ***direct*** față de locurile de cheltuieli dar sunt ***indirecte*** față de produsele rezultate: (consum de materiale auxiliare, piese de schimb, energie, combustibili, uzura SDV-urilor cu destinație specială, salariile inginerilor, tehnicienilor, maiștrilor, protecția mediului, protecția muncii, amortizarea mijloacelor fixe, alte cheltuieli indirecte ale secției).
II. În secțiile auxiliare	Cheltuielile activităților auxiliare au caracter diferit din punct de vedere al calculației în funcție de caracterul producției auxiliare: - la producția omogenă toate cheltuielile se pot raporta și identifica pentru producția obținută; - la producția neomogenă numai o parte a cheltuielilor sunt ***directe*** și se înregistrează în analitice pe comenzi în cadrul secției respective, iar restul cheltuielilor sunt ***indirecte,*** colectându-se într-un cont de cheltuieli comune ale secției, de unde se repartizează asupra comenzilor; raportate la producția de bază toate cheltuielile activității auxiliare au caracter indirect.
III. În cadrul sectorului administrativ	Cheltuielile sectorului administrativ au caracter indirect atât față de instalațiile de producție cât și față de produsele obținute. Ele se repartizează asupra costului produselor obținute în funcție de criterii convenționale. Aici amintim toate cheltuielile generale de administrație și conducere efectuate de întreprindere.
IV. În sectorul de desfacere	Cheltuielile sectorului desfacere se referă la procesul de desfacere a produselor medicamentoase fiind o parte, directe iar altă parte, indirecte: salariile personalului din sectorul desfacerii, contribuțiile datorate la bugetul statului aferente salariilor, cheltuielile de publicitate, de marketing, amortizarea mijloacelor fixe aferente desfacerii etc.

Scanned with OKEN Scanner

O clasificare a cheltuielilor de producție este redată în tabelul următor.

Tabel nr. 5. Criterii de clasificare a cheltuielilor de producție

După criteriul de clasificare	Grupare cheltuieli	Explicație
1.După natura cheltuielilor	Cheltuieli de exploatare	**Cheltuieli cu materiile prime, materiale și mărfuri:** cheltuieli privind consumul de materii prime, materiale auxiliare, combustibili, ambalaje, piese de schimb, alte materiale consumabile; costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate (uzura); costul de achiziție al materialelor nestocate; costul de achiziție al energiei și apei consumate costul de achiziție al animalelor și păsărilor; costul mărfurilor vândute; **Cheltuieli cu lucrări și servicii executate de terți:** cheltuieli cu întreținerile și reparațiile; cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune, chirii; cheltuieli cu studii și cercetări. **Cheltuieli cu alte servicii executate de terți:** cheltuieli cu colaboratorii; cheltuieli privind comisioanele și onorariile; cheltuieli de protocol, reclamă, publicitate; cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal; cheltuieli cu deplasări, detașări, transferuri; cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații; cheltuieli cu serviciile bancare; alte cheltuieli cu serviciile executate de terți. **Cheltuieli cu impozitele, taxele și vărsăminte asimilate suportate de societate:** cheltuieli cu impozitul pe clădiri, pe mijloace de transport, pe terenuri; cheltuieli cu impozitul pe salarii. **Cheltuieli cu personalul:** salarii, asigurări sociale, protecția socială **Alte cheltuieli de exploatare:** pierderi din creanțe sau debitori diverși; despăgubiri,

Scanned with OKEN Scanner

După criteriul de clasificare	Grupare cheltuieli	Explicație
		amenzi şi penalităţi; donaţii şi subvenţii acordate şi sprijinirea activităţilor sociale, culturale, sportive; pierderi din debitori diverşi; cheltuieli cu imobilizările cedate.
	Cheltuieli financiare	Reprezintă pierderi din creanţe legate de participaţii; pierderi din vânzarea titlurilor de plasament; diferenţele nefavorabile de curs valutar; sconturile acordate clienţilor; alte cheltuieli financiare, ca pierderile din creanţe de natură financiară.
	Cheltuielile extraordinare	Reprezintă acele cheltuieli care nu sunt strict legate de activitatea normal; cheltuielile extraordinare privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare conform noului Plan de conturi general nu întră în costurile de producţie.
	Cheltuieli cu amortizarea şi provizioanele	Reprezintă cheltuielile privind amortizarea imobilizărilor corporale şi necorporale; cheltuieli privind provizioanele pentru deprecieri.
	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	Cuprind provizioanele pentru contul 151.
	Cheltuieli cu impozitul pe profit	
2. După natura muncii consumate	Cheltuieli de personal	Cuprind cheltuielile determinate de salarizarea personalului unităţii, contribuţia unităţii la asigurări sociale, la fondul se şomaj, indemnizaţii pentru detaşări şi transferuri, prime de asigurare şi alte cheltuieli legate strict de personal.
	Cheltuieli cu munca materializată	Consumuri de mijloace de producţie utilizate în procesul de producţie, cum ar fi: consumuri de materii prime, materiale,

Scanned with OKEN Scanner

După criteriul de clasificare	Grupare cheltuieli	Explicație
		combustibili, energie, apă, alte utilități; uzura obiectelor de inventar; echipamente și materiale de protecție și de lucru
3. După modul de repartizare în costul produselor, lucrărilor, serviciilor	Cheltuieli directe	Sunt acele cheltuieli care se pot repartiza direct în costul unui anumit produs și pentru care există posibilitatea apariției ca poziție distinctă în structura acestuia. Astfel de cheltuieli se pot identifica chiar în momentul efectuării lor pe produsele, semifabricatele, lucrările care le-au ocazionat. Se mai numesc cheltuieli specifice. Exemplu: consumul de materii prime și materiale, consumul de energie, apă și utilități. Aceste cheltuieli au o destinație bine precizată.
	Cheltuieli indirecte	Sunt acele cheltuieli care nu se pot repartiza direct pe fiecare produs în parte. Aceste cheltuieli nu sunt legate direct de fabricația unui produs, ci privește întreaga producție a unei secții, sau chiar a întregii societăți; se mai numesc cheltuieli comune. Ținând seama de locul și natura activității care generează aceste cheltuieli pot fi grupate în următoarele categorii: cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajului; cheltuieli generale ale fiecărei secții de producție; cheltuieli generale de administrație; cheltuieli financiare de natura cheltuielilor indirecte pentru societățile cu ciclul lung de fabricație; cheltuieli de desfacere în cazul când identificarea lor nu este posibilă pe produse. Cheltuielile indirecte se repartizează asupra costurilor în raport de salarii directe, de consumuri de materiale directe, de orele de funcționare ale utilajelor, alți factori care să asigure repartiția rațională a acestor cheltuieli asupra produselor, lucrărilor și serviciilor prestate.

Scanned with OKEN Scanner

După criteriul de clasificare	Grupare cheltuieli	Explicație
4. Sub aspectul normării și postcalculului costurilor	Pe elemente primare	Se folosește o nomenclatură unică determinată de conținutul lor economic: ***a.*** materii prime și materiale consumabile din țară, din import, din recuperări; ***b.*** deșeuri recuperabile care se scad din materii prime și materiale ***c.*** amortizarea imobilizărilor ***d.*** alte cheltuieli materiale **1.total cheltuieli materiale = a-b +c+d** ***e.*** salarii datorate ***f.*** contribuția unității la asigurări sociale ***g.*** contribuția fondul de șomaj ***h.*** alte cheltuieli cu munca vie **2.total cheltuieli de personal = e+f+g+h** ***i.*** impozite, taxe, alte cheltuieli prevăzute de lege **total cheltuieli = 1+2+i** Clasificarea cheltuielilor de producție pe elemente primare are numeroase utilizări deoarece această clasificare asigură: posibilitatea determinării cheltuielilor pentru producția obținută; stabilirea unei legături organice între planul costurilor de producție și celelalte secțiuni ale planului; cunoașterea ponderii elementelor de cheltuieli în totalitatea cheltuielilor de producție, determinate la nivelul costului complet, arătând prin aceasta raportul dintre munca materializată și munca vie în cadrul întreprinderii; centralizarea la nivel macroeconomic a cheltuielilor în forma lor simplă pe ramuri și pe întreaga economie, în scopul de a studia structura costurilor; se pot face și studii asupra gradului de automatizare și modernizare a ramurilor economiei naționale. Evidența cheltuielilor de producție

Scanned with OKEN Scanner

După criteriul de clasificare	Grupare cheltuieli	Explicație
		este strâns legată de necesitatea de a calcula costurile pe unitatea de produs. Gruparea cheltuielilor de producție pe elemente primare nu permite acest calcul deoarece unele elemente nu pot fi individualizate pe produse în momentul efectuării lor. Drept urmare în evidența cheltuielilor de producție și calculul costurilor unității patrimoniale este necesar să se utilizeze clasificarea cheltuielilor pe articole de calculație.
	Pe articole de calculație	se folosește o nomenclatură diferențiată pe ramuri ale economiei naționale. De regulă nomenclatura articolelor de calculație îmbracă pentru uz general o formă minimală cu următoarele poziții: ***a.*** materii prime și materiale consumabile directe ***b.*** materiale recuperabile, care se scad ***c.*** salarii directe ***d.*** contribuția unității la asigurări sociale și fondul de șomaj **1.cheltuieli directe = a-b+c+domeniul financiar-bancar** ***e.*** cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajelor ***f.*** cheltuieli generale ale secției **2.cheltuieli comune = e+f** **3.costul de producție = 1+2** ***g.*** cheltuieli generale de administrație ***h.*** cheltuieli de desfacere ***i.*** cheltuieli financiare **4.costul complet = 3+g+h+i** La nivelul întregii producții a întreprinderii, suma cheltuielilor determinate pe articole de calculație este egală cu suma cheltuielilor stabilită pe elemente primare. Gruparea

Scanned with OKEN Scanner

După criteriul de clasificare	Grupare cheltuieli	Explicație
		cheltuielilor pe articole de calculație servește anumitor scopuri, cum ar fi: calculul costului normat și celui efectiv pe fiecare unitate de patrimoniu; pentru normarea și urmărirea diminuării costurilor de producție în ansamblu și pe fiecare produs în parte; pentru separarea cheltuielilor legate direct de procesul de fabricație al produselor de acele cheltuieli care privesc administrarea și conducerea unui proces și cele determinate de desfacerea produselor. Nomenclatura tip a articolelor de calculație nu trebuie considerată fixă, ea se adaptează funcție de specificul ramurilor de activitate.
5. În funcție de dependența lor față de volumul producției	Cheltuieli variabile (operaționale)	acele cheltuieli a căror mărime evoluează proporțional cu producția la care se referă, fiind însă relativ fixe (constanta) pe unitatea de produs. De exemplu: consumul de materii prime și materiale auxiliare directe, salariile directe, energia, combustibilul, materiale folosite în scopuri tehnologice.
	Cheltuieli fixe (de structură)	acele cheltuieli care au un nivel relativ constant indiferent de oscilațiile volumului de producție, cum ar fi: cheltuieli generale de administrație, o parte din cheltuielile comune ale secției, o parte din cheltuielile de desfacere.
6. Din punct de vedere al legăturii cu procesul de producție	Cheltuieli de bază	acele cheltuieli ocazionate de efectuarea operațiunilor tehnologice de fabricație a produselor finite, numite și cheltuieli tehnologice. Sunt legate direct de procesul tehnologic privind obținerea produselor finite. De exemplu: consumul de materii prime și materiale, salariile muncitorilor direct productivi și cheltuielile legate de aceștia.
	Cheltuieli de regie	acele cheltuieli ocazionate de administrarea, organizarea și servirea producției. Sunt

Scanned with OKEN Scanner

După criteriul de clasificare	Grupare cheltuieli	Explicație
		cheltuieli legate direct de procesul tehnologic, dar servesc activitatea de producție a societății în general. Cuprind cheltuieli generale ale secției și cheltuieli generale de administrare.
7. După gradul de omogenitate	Cheltuieli simple	sunt formate dintr-un singur element de cheltuială, care nu se mai poate descompune în alte elemente. De exemplu: cheltuielile cu materiile prime, salarii, energia. Mai sunt cunoscute și sub denumirea de cheltuieli monoelementare sau cheltuieli primare.
	Cheltuieli complexe	sunt formate din mai multe elemente de cheltuieli simple. Aceste cheltuieli apar din reuniunea cheltuielilor care nu au o destinație precisă în momentul efectuării lor. Nu se urmăresc și nu se înregistrează direct. Nu sunt considerate cheltuieli complexe: cheltuielile cu întreținerea și funcționarea utilajelor și cheltuielile generale de secție. Mai sunt cunoscute sub denumirea de cheltuieli polielementare.
8. După necesitățile economice	Cheltuieli productive	sunt ocazionate de un proces de producție organizat şi desfăşurat în cadrul unor limite raționale. Ele formează marea majoritate a cheltuielilor dintr-o întreprindere.
	Cheltuieli neproductive	se mai numesc și neeconomicoase și cuprind acele cheltuieli care depăşesc limitele cadrului normal stabilit pentru desfăşurarea procesului de producție şi care nu sunt necesare acestuia fiind consecința unei folosiri nejudicioase a tehnologiei.
9. Funcție de momentul apariției	Cheltuieli curente	sunt acele cheltuieli care se produc și se înregistrează în cursul unei perioade de gestiune. Se încadrează în această categorie: consumuri de materii prime și materiale, salariile, amortizările.

Scanned with OKEN Scanner

După criteriul de clasificare	Grupare cheltuieli	Explicație
	Cheltuieli preliminate	sunt cheltuieli de producție care nu au avut loc și au la bază calcule și nu consumuri efective. Se mai numesc cheltuieli contabile (calculate). De exemplu concediile de odihnă, premiile.
	Cheltuieli anticipate	sunt cheltuieli efectuate pe seama perioadelor viitoare de gestiune. Ele se repartizează în cursul lunilor viitoare asupra locurilor de cheltuială care le-au ocazionat. Fac parte : cheltuielile privind reparații capitale neprevizionate, reparații curente și revizii tehnice, abonamentele, chiriile, asigurările, alte cheltuieli efectuate anticipat.
10. După raportul dintre cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară, după natura lor economică și cheltuielile încorporate în costul producției	Cheltuieli încorporabile în costuri	cuprind cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor economică și sunt incluse în costul producției, formând majoritatea acestora. De regulă cheltuielile de exploatare pot fi incluse în totalitate în categoria cheltuielilor integral încorporabile în costuri. În schimb cheltuielile financiare sunt parțial încorporabile. Cheltuielile excepționale sunt neîncorporabile, deoarece în cea mai mare parte sunt independente de activitatea curentă. Există și anumite cheltuieli de exploatare apreciate ca independente de costurile de producție și ele sunt trecute în categoria cheltuielilor neîncorporabile. De exemplu: provizioanele din deprecierea conturilor de creanțe clienți, pierderi din creanțe anulate. Din acest motiv cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară, după natura lor economică sunt supuse unor retratări înainte de a fi incluse în cost. Această retratare are ca obiectiv următoarele: eliminarea anumitor cheltuieli (respectiv a

Scanned with OKEN Scanner

După criteriul de clasificare	Grupare cheltuieli	Explicație
		celor neincorporabile); înlocuirea unor cheltuieli; crearea unor cheltuieli (cheltuieli supletive, suplimentare). Cheltuielile calculate numite și cheltuieli parțial încorporabile în costuri sunt cheltuieli incluse în costuri numai într-o anumită sumă diferită de cea care apare în contabilitatea financiară. Diferența care apare între valoarea cheltuielilor calculate și a cheltuielilor înregistrate în contabilitatea financiară este denumită *diferență de încorporare*. Poate fi pozitivă sau negativă. Există trei tipuri de cheltuieli calculate: cheltuieli cu uzura ce corespund cheltuielilor cu amortizarea din contabilitatea financiară; cheltuieli etalate ce corespund cheltuielilor cu provizioanele din contabilitatea financiară; cheltuieli abonate ce corespund cheltuielilor cu primele de asigurare, energie, apă – contabilitatea financiară.
	Cheltuieli neîncorporabile în costuri	reprezintă cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară, dar care sunt excluse din determinarea costurilor în contabilitatea analitică, deoarece nu condiționează realizarea lucrărilor, produselor și serviciilor. Potrivit reglementărilor contabile românești, cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară care nu fac parte din costurile de producție sunt: cheltuieli generale de administrație și cheltuieli de desfacere, în afară de cazul în care condițiile specifice de exploatare explică luarea în considerare; cheltuieli financiare, cu excepția dobânzilor aferente împrumuturilor la unitățile cu ciclul lung de fabricație care pot fi repartizate

Scanned with OKEN Scanner

După criteriul de clasificare	Grupare cheltuieli	Explicație
		asupra costurilor de producție ale produselor respective; cheltuieli excepționale; costul subactivităților în care sunt incluse și pierderile din rebuturile determinate de un eșec tehnologic; cheltuielile cu impozitul pe profit; pierderile din litigii cu clienții sau din creanțe irecuperabile; cheltuieli cu asigurările de viață a managerului sau a asociaților; toate cheltuielile cu caracter extraordinar.
	Cheltuieli supletive	denumite și cheltuieli de adăugare, reprezintă cheltuieli fictive care nu sunt înregistrate în contabilitatea financiară din diferite motive contabile sau financiare pentru a nu influența impozitul pe profit, dar care se includ în costuri. Contabilitatea analitică trebuie să țină seama de aceste cheltuieli pentru că ele permit efectuarea unor calcule comparative între costurile unității și a altor întreprinderi concurente dar ale căror forme juridice și strategii de finanțare sunt diferite. În contabilitatea românească până în prezent nu sunt normalizate aceste tipuri de cheltuieli (cheltuielile cu managerii, cu familia întreprinzătorului etc.)
11. În funcție de destinația lor sau dacă avem în vedere funcțiile unității patrimoniale	Cheltuieli de aprovizionare	sunt cheltuieli legate de cumpărarea și stocarea bunurilor patrimoniale;
	Cheltuieli de desfacere sau distribuție	sunt cheltuieli efectuate pentru vânzarea produselor fabricate;
	Cheltuieli de fabricație sau cheltuieli de prelucrare	cuprind cheltuielile generale ale activității de exploatare a unității patrimoniale;
	Cheltuieli administrative	cuprind cheltuielile ocazionate de organizarea, administrarea, servirea producției.

Scanned with OKEN Scanner

Spre deosebire de clasificarea cu elemente primare de cheltuieli care este unică pentru toate entitățile economice, clasificarea pe articole de calculație este mai elastică, completându-se după caz cu noi poziții, în funcție de o serie de factori:

- importanța și ponderea cheltuielilor în structura costurilor;
- gradul de similitudine economică a cheltuielilor și destinațiile acestora;
- specificul ramurii industriale;
- particularitățile tehnicii și organizării producției;
- gradul de pătrundere a progresului tehnic în ramura dată etc.

De exemplu, entitățile economice care aparțin *industriei constructoare de mașini* folosesc următoarele articole de calculație:

- produse și semifabricate din cooperare;
- uzura SDV-urilor cu destinație specială;
- cheltuieli cu activitatea de service;
- alte cheltuieli speciale;

sau în calculația efectivă;

- semifabricate din producție proprie, cum ar fi spre exemplu în siderurgie unde apar o serie de articole de calculație, precum: reparații capitale; combustibil tehnologic; energie tehnologică.

sau alte exemple:

- *industria ușoară*: materiale auxiliare directe;
- *minerit*: amortizări directe.

De menționat faptul că, totalul cheltuielilor de producție pe elemente primare trebuie să fie egal cu totalul cheltuielilor de producție ale firmei, după articole de calculație din aceeași perioadă de gestiune. Ponderea fiecărei poziții în parte în totalul cheltuielilor de producție este diferită, de la o nomenclatură la alta.

Prin urmare, gruparea cheltuielilor de producție pe articole de calculație prezintă importanță deoarece:

- servește la calculul costului efectiv pe unitate de producție și bugetului din cadrul fiecărei entități;
- elaborarea bugetului de venituri și de cheltuieli;
- elaborarea bugetului de costuri în structură pe centre de costuri;
- separarea cheltuielilor pe procese economice – cele care privesc procesul de producție și cele care se referă la procesul de administrare sau de desfacere;
- la calculul și analiza a o serie de indicatori privind costurile pe produse.

Scanned with OKEN Scanner

Folosirea clasificării cheltuielilor de producție pe articole de calculație în scopurile menționate impune pe lângă respectarea nomenclaturii sale și asigurarea unui conținut unitar al articolelor de calculație de către toate firmele care fac uz de forma acestei clasificări. Aceasta a impus reglementarea conținutului diferitelor articole de calculație prin acte cu caracter normativ.

În afară de nomenclatura articolelor de calculație practicată de firmele românești, există și alte nomenclaturi folosite în alte țări, care au în general număr redus de costuri.

De exemplu:

- cheltuieli cu materiile prime, materialele și prestațiile directe;
- cheltuieli pentru manopera sau salariile directe;
- cheltuieli generale de producție;
- cheltuieli de administrație;
- cheltuieli de desfacere.

În unele cazuri, nomenclatura articolelor de calculație se poate reduce la trei articole de calculație, ca de exemplu.

- materii prime;
- manoperă directă;
- cheltuieli de regie, sau chiar la două articole de calculație:
- cheltuieli de prelucrare și desfacere;
- valoarea materialelor consumate.

Fiecare dintre aceste nomenclaturi ale articolelor de calculație prezintă avantaje și dezavantaje. O nomenclatură mai largă a articolelor de calculație are *avantajul* că oferă conducerii întreprinderii, organelor de decizie un volum mai mare de informații, ceea ce se materializează în decizii mai eficiente, dar are *dezavantajul* că pentru obținerea informațiilor respective trebuie utilizat un volum ridicat de muncă și uneori întârzie adoptarea deciziilor. În contradicție, o nomenclatură mai redusă are avantajele și dezavantajele inverse.

Utilizarea factorilor de producție: munca, natura și capitalul, în procesul de obținere a bunurilor și serviciilor, generează cheltuieli care combinate după anumite criterii, formează costuri, care la rândul lor trebuie acoperite din veniturile obținute din vânzări (fiind costuri generate de obținerea veniturilor).

Obiectul de cost reprezintă activitatea pentru care se dorește determinarea distinctă a costului, iar modul în care cheltuielile sunt alocate unui obiect de cost are rolul de a ajuta în fundamentarea procesului decizional cu privire la

Scanned with OKEN Scanner

rentabilitatea fiecăruia în parte. Exemple de obiecte de cost: produs, lucrare, serviciu, program, departament, atelier de producție.

Încadrarea cheltuielilor în categoria costurilor directe și a costurilor indirecte este determinată de modul în care se stabilește relația dintre cheltuielile implicate și obiectul de cost avut în vedere. Încadrarea cheltuielilor ca și elemente componente ale costului atașat unui obiect de cost se realizează prin afectarea directă a cheltuielilor directe care formează costul direct și pentru care se poate identifica legătura directă dintre cheltuieli și obiectul de cost, precum și prin repartizarea între mai multe obiecte de cost a cheltuielilor indirecte, pentru care relația cu obiectul de cost nu este evidentă și alocarea nu se poate realiza decât în baza unor calcule de repartizare.

Locurile de cheltuieli sunt locurile de muncă unde se consumă diversele resurse ale unei firme. Majoritatea locurilor de muncă sunt și locuri de producție, adică spații productive precis delimitate, în cadrul cărora se desfășoară procese de prelucrare, în conformitate cu procesul tehnologic. Aceste locuri de muncă sunt și locuri de cheltuieli cu caracter tehnologic. În același timp există și locuri de muncă și de cheltuieli unde se desfășoară activități de desfacere și administrație. În acest sens se vorbește despre locuri operaționale de cheltuieli și locuri structurale de cheltuieli.

Prin centru de cost se înțelege orice subunitate a societății care are ca obiect de activitate producerea de produse, semifabricate sau executarea unor lucrări sau prestații pentru terți sau pentru alte secții interne unde se fac și se colectează cheltuieli și se stabilesc costuri de producție în vederea agregării corecte a costurilor produselor finite.

Centru de cost poate fi: o uzină, o fabrică, o secție, un atelier sau un serviciu funcțional care colectează cheltuieli indirecte. Modul de codificare și structura codului (semnificația cifrelor) este importantă în structura informațiilor contabile la diferite nivele organizatorice. Structura codului unui atelier din cadrul unei secții poate fi: A1, A2, S1, S2, ADM, DESF, MK etc.

Sistemul de control al costurilor este eficient dacă este conceput în funcție de structura organizatorică a firmei în cauză, în așa fel încât să existe o legătură directă între diferitele verigi organizatorice și costurile de producție pe care acestea le ocazionează, le controlează și asupra cărora își pot exercita influența.

Locul de cheltuieli sau centrul de costuri poate fi definit ca „expresia organizată a unităților productive și funcționale din cadrul unei entități

Scanned with OKEN Scanner

economice, unde iau naştere şi pe care se colectează cheltuielile ocazionate de activitatea acestora".[14]

Din punct de vedere al particularităţilor tehnologiei de producţie, locurile de cheltuieli se pot dezvolta în analitic până la nivelul liniilor automate de fabricaţie sau a instalaţiilor în care se desfăşoară o fază de fabricaţie ce cuprinde o gamă de operaţii succesive.

În principiu, **locurile de activitate**, denumite şi **centre de responsabilitate**, reprezintă simultan şi centre de costuri. Ele se identifică cu structurile întreprinderii cărora li se încredinţează o funcţiune, o activitate, un proces, o lucrare, un proiect, un obiectiv etc., şi pentru care se pot delimita *cheltuieli*. De regulă, pentru fiecare structură organizatorică (secţie, laborator, instalaţie, linie de exploatare, serviciu, proiect etc.) se poate crea un centru intern de gestiune. În acelaşi timp, nu este exclusă şi situaţia delimitării unor centre de costuri care să nu corespundă unor reguli organizatorice ale entităţii. Aceste centre au un caracter predominant *funcţional* şi sunt considerate secţiuni calculatorii sau de control bugetar. Instrumentul de planificare şi control al centrelor de gestiune îl reprezintă, de regulă, ***bugetul de costuri***.

Centrele de analiză reprezintă acele structuri la nivelul cărora se colectează cheltuielile care vor forma costurile indirecte. Centrele de analiză pot fi implementate din perspectiva sarcinii, activităţii sau funcţiei economice pe care o deservesc sau din perspectiva responsabilităţii exercitate.

În acest sens, se disting **centrele de responsabilitate** care reprezintă un departament sau o funcţie din organigrama entităţii economice a cărei performanţă şi rentabilitatea economică este în responsabilitatea unui anumit manager de la un anumit nivel ierarhic. Obiectul de activitate al unui centru de responsabilitate se stabileşte prin statutul de constituire, după efectuarea tuturor analizelor, studiilor şi luarea deciziilor de configurare a configurare a structurii respectivei entităţi organizatorice. Aceste centre de responsabilitate se constituie în secţiile de bază, auxiliare, de service, precum şi în cadrul compartimentelor funcţionale.

---

[14] Oprea Călin, Gh. Cârstea. *Contabilitatea de gestiune si Calculaţia costurilor,* Ed. Genicod, Bucureşti 2002.

Scanned with OKEN Scanner

Centrul de responsabilitate are câteva trăsături specifice, precum:

Centrul de responsabilitate	Trăsături specifice
	Are un obiect de activitate bine definit prin statul de constituire având competențe de păstrare, dezvoltare, înlocuire sau diminuare a activelor; are în gestiune proprie un patrimoniu; are o structură organizatorică, funcțională și de producție proprie având competențe de definire; evaluează și gestionează resursele bugetare proprii; elaborează bugetul propriu de cheltuieli; pune în evidență propriile rezultate financiare; întocmește balanțe contabile lunare sau după caz, bilanț contabil; pune în evidență economiile și/sau profitul propriu; are răspundere pentru rezultatele proprii obținute; nu are răspundere pentru activitățile neprofitabile ale altor centre din cadrul entității economice respective; colaborează cu alte centre în realizarea unor lucrări, încheind convenții de colaborare; dispun de utilizarea performantă a resurselor puse la dispoziție; poate atrage parteneri, dar fără a avea competențe în încheierea contractelor economice; are un manager care răspunde de performanțele centrului de responsabilitate; este o structură complexă care își poate fixa obiective multiple, în funcție de strategia entității economice din care face parte.

Pe lângă toate aceste trăsături specifice, centrele de responsabilitate prezintă câteva avantaje, precum: permite identificarea contribuției fiecărui centru de responsabilitate la realizarea profitului entității economice; facilitează controlul unor indicatori financiari de către specialiști în bugete care nu este obligatoriu să cunoască aspectele tehnologice. Putem concluziona deci, că nu toate departamentele entității economice contribuie în mod direct la obținerea produselor finite, astfel că există în cadrul firmei și departamente care nu contribuie în mod direct la obținerea acestora, ci indirect, prin serviciile prestate celorlalte departamente, cum sunt centrele productive sau atelierele sau centrul de

Scanned with OKEN Scanner

distribuție, fapt pentru care acestea se numesc centre auxiliare (ca de exemplu: activitățile de transport, reparații, întreținere și curățenie).

Costul centrelor auxiliare trebuie repartizat asupra centrelor principale.

La rândul lor, aceste centre de responsabilitate pot îmbrăca mai multe forme, cum ar fi:

- **centre de cost:** se definesc ca fiind centre de colectare a costurilor la nivelul unei entități economice, care rezultă în baza unei divizări organizaționale care poate fi determinată, fie pe baza unui criteriu funcțional, fie pe baza unui criteriu de spațiu. Trebuie subliniat faptul că, în crearea unei rețele a centrelor de cost, trebuie stabilită o ierarhie a centrelor de cost, iar fiecare nou centru de cost creat trebuie atribuit unui grup de centre de cost, conform ierarhiei stabilite.

Organizarea entităților economice pe centre de costuri trebuie să fie însoțită de criterii și metode de evaluare, pe baza cărora să se poată determina în mod clar, aportul fiecărui centru la reducerea cheltuielilor de producție.

Centrele de costuri se clasifică în funcție de baza de constituire, astfel:

- centre de costuri operaționale; și
- centre de costuri funcționale.

Cele operaționale sau reale sunt cele în care se execute operațiile tehnologice de fabricație efective, operații de desfacere și aprovizionare, putându-se cuantifica din punct de vedere cantitativ și calitativ activitatea lor.

La rândul lor, centrele operaționale se împart în:

- principale, dacă se constituie pentru secțiile de bază; și
- secundare, dacă se constituie pentru activitățile auxiliare.

Centrele de costuri funcționale sunt cele în cadrul cărora se execută activități de organizare, conducere și administrare a procesului de producție, de aprovizionare și de desfacere. Una dintre problemele majore cu care se confruntă centrele de costuri funcționale este cuantificarea eficacității cheltuielilor. Spre exemplu: Departamentul de Marketing poate să nu prezinte un buget excedentar în ceea ce privește cheltuielile cu publicitatea, dar asta nu înseamnă că ele au fost efectuate eficient, neexistând certitudinea că, reclama nu a fost direcționată către un segment de populație mai puțin sensibil sau că nu a transmis un mesaj inadecvat.

În cazul activității de organizare, conducere și administrare a activității din industrie se impune stabilirea unui număr optim de centre de costuri, sub aspectul

Scanned with OKEN Scanner

eficienței economice, ținând cont de tendințele opuse care există între necesitățile de informare pentru adoptarea deciziilor și costul acestor informații.

Putem aprecia că, delimitarea cheltuielilor la nivel de centre de costuri prezintă unele avantaje evidente, care pot fi luate în considerare atunci când se dorește a fi efectuat un control eficient al costurilor, respectiv:

- stabilirea cu anticipație a cheltuielilor de producție care sunt considerate ca „efective", permite determinarea rezultatelor financiare corespunzătoare volumului de activitate prevăzut pentru perioada viitoare;
- organizarea și simplificarea sistemului informațional, la toate nivelurile firmei, mărindu-i operativitatea prin informarea *la timp* a tuturor treptelor ierarhice, inclusiv conducerea firmei, asupra cheltuielilor efective, a abaterilor și implicit a deciziilor luate;
- localizarea controlului cheltuielilor chiar în sarcina responsabililor cu conducerea diverselor procese economice din cadrul entității, ceea ce permite efectuarea unui control operativ și eficace;
- simplificarea activității de postcalcul prin renunțarea la calculația lunară efectivă;
- posibilitatea utilizării diferitelor sisteme de contabilitate de gestiune și de calculație a costurilor. **Exemple de centre de cost:**

Departamentul de Marketing poate reprezenta un grup de centre de cost, iar în cadrul acestuia se poate regăsi un subgrup de centre de cost, denumit promovare și publicitate, cu următoarele centre de cost: promovarea pe canalele mass-media; promovarea prin panouri publicitare, promovarea prin flyere publicitare, promovare la târguri și expoziții interne, promovare la târguri și expoziții externe;

- **centre de profit:** sunt similare centrelor de cost, doar că la nivelul acestora se colectează atât costurile, cât și veniturile aferente entității economice reflectând profitul aferent;
- **centre de venit**: reprezintă centre de colectare a veniturilor la nivelul unei entități economice;
- **centre de investiții:** este similar centrului de profit, cu precizarea că, include suplimentar și responsabilități de urmărire a modului de investire a capitalului și posibilitățile de finanțare, iar performanța acestuia se măsoară prin analize ale raportului cost-beneficii, în scopul de a determina rentabilitatea investițiilor. De exemplu: cazul unei companii de software –

Scanned with OKEN Scanner

definirea unui centru de investiții la nivelul instruirii resursei umane; presupunem că, respectiva companie dorește să implementeze o nouă tehnologie software care ar necesita cinci posturi noi; cei 50 de angajați pe care îi are compania nu dețin cunoștințele necesare pentru implementarea acestei noi tehnologii; o analiză a rentabilității investițiilor la nivelul acestui centru de investiții ar presupune o analiză a eficienței angajării celor cinci persoane noi, versus eficiența unor investiții în instruirea profesională a unui număr de cinci persoane dintre angajații existenți pentru a dispune de noile abilități cerute de implementarea noii tehnologii software;

- **criteriile de repartizare**: reprezintă acei parametri sau variabile tehnico-economici, în funcție de care costurile indirecte colectate la nivelul unui centru de analiză vor fi afectate unui obiect de cost. Acest parametru poate fi de natură tehnico-financiară (costul salarial direct, totalul costurilor directe, cifra de afaceri, costul direct de producție) sau non-financiară sau tehnic, exprimat într-o unitate fizică (kg materie primă prelucrată, ore manoperă, ore funcționare utilaj, km parcurși etc.). Alegerea parametrului sau criteriului de repartizare în funcție de care se va face alocarea costurilor indirecte asupra obiectelor de cost este la latitudinea entității economice, însă trebuie avută în vedere existența unei legături de cauzalitate între parametrul respectiv și costurile indirecte de repartizat. De exemplu: pentru repartizarea costurilor indirecte generate de întreținerea și funcționarea utilajelor s-ar preta foarte bine ca orele de funcționare ale utilajelor să fie considerate parametru de repartizare.

Calcularea și urmărirea costurilor la nivelul fiecărui loc de cheltuieli este greu de realizat și, în același timp costisitoare. De aceea, locurile de cheltuieli se reunesc în așa numitele *„centre de cheltuieli"*, ținând seama de particularitățile tehnologiei, ale organizării producției și de structurile organizației.

Centrele de cheltuieli se vor identifica cu unitățile operative corespunzătoare specificului activității entităților economice din fiecare ramură.

În contabilitatea de gestiune aceste centre de cheltuieli îndeplinesc următoarele funcții:

- reprezintă criterii de delimitare în spațiu a cheltuielilor de exploatare în general, și a celor indirecte de producție, în special; aceasta are în vedere faptul că, unele dintre cheltuieli, respectiv, cele legate direct de executarea

Scanned with OKEN Scanner

operațiilor tehnologice au loc în cadrul acestor centre de cheltuieli, iar altele sunt generate de centrele respective, fiind necesare pentru crearea și întreținerea activității firmei; acestea din urmă se pot repartiza direct pe centrele de cheltuieli, dar nu și pe purtătorii de costuri;

- constituie baza centrelor de responsabilitate ce se instituie pentru bugetarea și controlul bugetar al costurilor;
- asigură posibilitatea comparării cheltuielilor efectuate și a producției obținute, în cadrul entităților economice cu structuri similare.

Fiecare dintre aceste nomenclaturi ale articolelor de calculație prezintă avantaje și dezavantaje. O nomenclatură mai largă a articolelor de calculație are *avantajul* că oferă conducerii firmei, respectiv conducerii acesteia, un volum mai mare de informații, ceea ce se materializează în decizii mai eficiente, dar are și *dezavantajul* că, pentru obținerea respectivelor informații trebuie utilizat un volum ridicat de muncă, ceea ce poate duce la întârzierea adoptării deciziilor. În contradicție, o nomenclatură mai redusă are avantajele și dezavantajele inverse.

Locurile operaționale de cheltuieli sunt locurile de muncă unde se execută operațiuni privind aprovizionarea, fabricația și vânzarea produselor întreprinderii.

Locurile structurale de cheltuieli sunt acelea în cadrul cărora se îndeplinesc atribuții privind organizarea, conducerea și administrarea activității de exploatare și a altor activități ale firmei. Calcularea și urmărirea costurilor la nivelul fiecărui loc de cheltuieli este greu de realizat și, în același timp costisitoare. De aceea, locurile de cheltuieli se reunesc în așa numitele *„centre de cheltuieli"*, ținând seama de particularitățile tehnologiei, ale organizării producției și de structurile firmei.

Centrele de cheltuieli se identifică cu unitățile operative corespunzătoare specificului activității firmelor din fiecare ramură. În contabilitatea de gestiune aceste centre de cheltuieli îndeplinesc următoarele funcții:

- reprezintă criterii de delimitare în spațiu a cheltuielilor de exploatare în general, și a celor indirecte de producție, în special. Aceasta are în vedere faptul că, unele cheltuieli, cele legate direct de executarea operațiilor tehnologice, au loc în cadrul acestor centre de cheltuieli, iar altele sunt generate de centrele respective, fiind necesare pentru crearea și întreținerea activității firmei. Acestea din urmă se pot repartiza direct pe centrele de cheltuieli, dar nu și pe purtătorii de costuri;

Scanned with OKEN Scanner

- constituie baza centrelor de responsabilitate ce se instituie pentru bugetarea și controlul bugetar al costurilor;
- asigură posibilitatea comparării cheltuielilor efectuate și a producției obținute în cadrul firmelor cu structuri similare.

Purtătorii de costuri reprezintă produsele, lucrările și serviciile obținute de către entitatea economică, urmare a desfășurării activității sale de bază și care generează cheltuieli de producție și de desfacere pe care firma trebuie să le suporte. Deci, în contabilitatea de gestiune, purtătorii de costuri reprezintă entitățile pentru care se antecalculează și se post-calculează costuri, utilizând diverse metode de calculație. Purtătorii de costuri constituie în calculație, entitățile pentru care se organizează planificarea și urmărirea analitică a cheltuielilor de producție, prin identificare, grupare și apoi repartizarea acestora.

Purtătorii de costuri îndeplinesc la rândul lor mai multe funcții, ca de exemplu:

- funcția de identificare a cheltuielilor specifice și în anumite condiții de preluare a celor comune care se colectează inițial pe sectoare;
- funcția de control a volumului activității desfășurate de către entitate.

În calitate de purtătoare de costuri, producția poate fi luată în considerare fie în ansamblul său, fie la nivelul unei singure unități de produs, semifabricat sau lucrare. Forma cea mai reprezentativă a purtătorilor de costuri este însă unitatea de produs sau comanda executată pentru ca punctul final al calculației este tocmai determinarea costurilor care revin pe o asemenea unitate celulara a producției.

O atenție deosebită trebuie să se acorde în calculație la stabilirea purtătorilor de costuri, gradului de finisare a producției, făcându-se astfel distincție între producția terminată și cea neterminată, aceasta din urmă putând fi ea însăși un purtător de costuri. În situația unei nomenclaturi mari a produselor fabricate de o anumită firmă se face o grupare a acestora pe grupe, loturi sau serii de produse, grupare ce are la bază următoarele criterii: materia primă comună, tehnologia, durata procesului de fabricație.

După rolul pe care îl au în procesul de formare a costului, purtătorii de costuri se clasifică în purtători finali și purtători intermediari.

Purtătorii de costuri finali reprezintă unitatea de produs, lucrare sau serviciu pentru care se calculează costul producției. Unii purtători finali își păstrează această calitate în toate etapele formării costului (de exemplu în cazul producției de unicate). În alte cazuri ei funcționează ca purtători finali doar în

Scanned with OKEN Scanner

ultima etapă de formare a costului, pe parcurs funcționând ca *purtători de costuri intermediari*, care pot fi: serii, loturi, partizi, grupe de produse sau comanda de fabricație, în cazul producției de serie sau producției neomogene. Determinarea matematică a costurilor pe purtători nu este posibilă fără comensurarea cantitativă a producției realizate cu ajutorul unei unități de măsură omogenă, unitate care servește pentru a exprima cantitativ producția care face obiectul calculației.

Determinarea costurilor pe purtători necesită exprimarea cantitativă a producției căreia i s-a atribuit această calitate. În acest scop se utilizează o unitate de măsură omogenă denumită **unitate de calculație.** Aceasta poate fi exprimată în: unități fizice (bucăți, kg, m^2, m^3, kwh etc.) sau în unități convenționale (t.c.c., tractoare convenționale de 30 CP etc.). Unitățile convenționale se folosesc atunci când nu există o omogenitate naturală a producției care să permită exprimarea în unități fizice. De asemenea, aplicarea anumitor metode de calculație impune și folosirea unor unități de calculație convenționale, cum ar fi numărul de ore de funcționare a utilajelor, numărul orelor de activitate direct productivă (în cazul aplicării metodei THM); mărimi valorice abstracte pentru realizarea unor comparații de eficiență, cum ar fi de exemplu „1000 lei cifră de afaceri" sau „1000 lei producție marfă".

Unitățile convenționale au doar un caracter intermediar deoarece în final interesează costul unitar al fiecărui produs. Cel mai semnificativ lucru ramâne faptul că, modul de organizare al acestei secțiuni a contabilității depinde de gradul de satisfacere cu informații a managerului de la fiecare nivel organizatoric al unității, prin oferirea unor informații operative strict necesare în procesul decizional. Acest lucru este posibil de realizat printr-o codificare corespunzatoare a structurii de producție și organizatorice, cât și prin dezvoltarea în analitic a conturilor de cheltuieli din contabilitatea de gestiune și din contabilitatea financiară, care să asigure toate informațiile solicitate.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul II

Organizarea contabilității de gestiune și a calculației costurilor

2.1. Factorii care determină organizarea contabilității de gestiune

Contabilitatea de gestiune fiind o contabilitate analitică a activității de exploatare a unei entități economice este influențată de condițiile concrete existente în diferitele ramuri și subramuri ale economiei țării în care își desfășoară activitatea respectiva entitate. Astfel, s-au identificat de către specialiști, câțiva factori care influențează organizarea contabilității de gestiune, precum:

- profilul entității economice;
- structura organizatorică;
- tehnologia de fabricație;
- metode și tehnici de management adoptate.

1) Profilul entității economice

Acest prim factor presupune în primul rând, stabilirea obiectului activității entității economice și orientarea acesteia spre asigurarea resurselor financiare, materiale și umane, precum și a celor informaționale specifice realizării obiectului de activitate propus care necesită anumite procese tehnologice care pot fi diferite de la o subramură la alta în cadrul aceleiași ramuri sau între ramuri diferite. Acest factor își pune amprenta nu doar asupra proceselor de producție, ci și asupra rezultatelor activității, care pot fi: bunuri materiale, distribuirea bunurilor, prestări de servicii etc., ca de exemplu o entitate agricolă se cunoaște că are cu torul alte procese tehnologice decât o entitate din industrie sau față de una din comerț sau turism. Prin urmare, purtătorii de costuri sau obiectele de calculație sunt total diferite.

2) Structura organizatorică

Organizarea contabilității cheltuielilor de exploatare și calculația costurilor îndeosebi sub aspectul localizării cheltuielilor este influențată de structura organizatorică a activității de exploatare a entității economice, respectiv de gruparea activității pe departamente, sectoare, secții, ateliere, punte de lucru,

agenții, locuri de cheltuieli etc. În funcție de acest factor sunt delimitate centrele de cheltuieli, respectiv centrele de responsabilitate. Prin urmare, cheltuielile de exploatare vor fi delimitate pe locuri de cheltuieli (secții de bază, auxiliare, administrația generală a entității economice, unități prestatoare de servicii, puncte de lucru etc.), respectiv în conturi sintetice și analitice de cheltuieli.

3) Tehnologia de fabricație

Acest factor reprezintă un factor major de influență asupra organizării contabilității de gestiune și a calculației costurilor, constând într-un ansamblu de operații succesive la care sunt supuse materiile prime sau prin care se execută lucrări și/sau se prestează servicii.

Obiectele de calculație ale costurilor (care reprezintă un produs, o lucrare sau un lor de produse pentru care se previzionează cheltuieli și în funcție de care se organizează evidența analitică a cheltuielilor, gruparea și ordonarea informațiilor cu ajutorul conturilor pentru a se determina mărimea lor concretă) și metodele de calculație a lor, se stabilesc ca urmare a particularităților tehnologiei de fabricație.

4) Metodele și tehnicile de management

Organizarea contabilității de gestiune în cadrul unei entități economice este influențată și de către metodele și tehnicile de management adoptate de către o entitate economică. O entitate economică poate opta pentru alegerea unei metode clasice de calculație a costurilor (de exemplu: metoda globală, metoda pe faze de fabricație, metoda pe comenzi) care necesită două etape de calculație, respectiv antecalculația și postcalculația, exacte dar puțin operative sau pentru o metodă modernă de tipul costului parțial sau total, care asigură posibilitatea previzionării costurilor și creșterii operativității informațiilor în vederea utilizării lor în managementul costurilor.

2.2. Principiile care stau la baza organizării contabilității de gestiune și a calculației costurilor

Pentru a se determina cât mai exact costul de producție trebuie să fie respectate câteva principii privind organizarea contabilității de gestiune și a calculației costurilor, precum:

- principiul delimitării în timp a cheltuielilor de producție;
- principiul delimitării în spațiu a cheltuielilor;

Scanned with OKEN Scanner

- principiul separării cheltuielilor încorporabile de cele neîncorporabile;
- principiul delimitării costului sub-activității;
- principiul delimitării cheltuielilor aferente producției finite de cele aferente producției în curs de execuție.

1) Principiul delimitării în timp a cheltuielilor de producție, ca o formă de manifestare în domeniul costurilor a principiului independenței exercițiului, impune ca fiecărei perioade de gestiune să i se atribuie doar cheltuielile ocazionate de activitatea din perioada pentru care se face calculația costurilor. Urmare a aplicării acestui principiu, pe lângă cheltuielile curente apar și cheltuieli de repartizat pe mai multe perioade sau exerciții financiare, precum și unele cheltuieli preliminare (constituirea provizioanelor).

În contabilitatea financiară, pentru delimitarea cheltuielilor anticipate sau efectuate în avans care urmează a se suporta eșalonat pe cheltuieli, în perioadele sau exercițiile financiare următoare, pe baza unui scadențar, se înregistrează în creditul contului 471 „Cheltuieli înregistrare în avans" prin debitul unui cont din clasa 6 „Cheltuieli", care în contabilitatea de gestiune se vor include prin debitarea unui cont din grupa 92 „Conturi de calculație" și creditarea contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile".

2) Principiul delimitării în spațiu a cheltuielilor

Potrivit acestui principiu cheltuielile de exploatare pe de o parte, se delimitează pe sfere de activități și respectiv pe cheltuieli de administrație și desfacere, utilizând conturile 921 „Cheltuielile activității de bază" și 923 „Cheltuielile indirecte de producție", respectiv 922 „Cheltuielile activităților auxiliare", 924 „Cheltuieli generale de administrație" și 925 „Cheltuieli de desfacere", iar pe de altă parte, atât în cazul antecalculului, cât și al postcalculului, localizarea cheltuielilor pe secții de producție, ateliere, centre de producție, linii tehnologice cu utilizarea analiticelor corespunzătoare locurilor de cheltuieli în cadrul conturilor din grupa 92 „Conturi de calculație".

3) Principiul separării cheltuielilor încorporabile de cele neîncorporabile

Acest principiu are drept scop delimitarea cheltuielilor care fac obiectul contabilității de gestiune (cheltuieli de exploatare și o parte a cheltuielilor financiare) de cheltuielile ce nu fac obiectul contabilității de gestiune (cheltuielile financiare și cele excepționale).

Scanned with OKEN Scanner

4) Principiul delimitării costului sub-activității

Potrivit acestui principiu, cheltuielile fixe necesitate de menținerea structurilor tehnico-productive și funcționale ale entității economice, corespunzătoare gradului de inactivitate, de nefolosire a capacității de producție, nu trebuie să se includă în costul produselor, ci să afecteze direct rezultatul exercițiului.

5) Principiul delimitării cheltuielilor aferente producției finite de cele aferente producției în curs de execuție

Pentru a se asigura o calculație corectă a costurilor efective de producție, acest principiu arată necesitatea determinării cu exactitate a producției neterminate.

Progrese semnificative au fost realizate în ultimele decenii în ceea ce privește cercetarea și perfecționarea contabilității de gestiune. Astfel, principalele evoluții ce privesc abordarea principiilor referitoare la organizarea contabilității de gestiune și a calculației costurilor pot fi sintetizate astfel:

a) *Principiul deservirii decidentului utilizator*, potrivit căruia managerii au nevoie de utilizarea unor informații relevante în adoptarea deciziilor privind costurile de producție. Unii contabili au descoperit că uneori costurile pe produs ce au fost elaborate din rațiuni financiare erau utilizate de personalul executiv pentru decizii privind profitabilitatea pe produs, formarea prețului, alegerea combinațiilor de produse și activitatea de control la nivel de management. Astfel, contabilii au încercat să stopeze utilizarea pentru astfel de decizii a costurilor pe produs integral alocate prin crearea unor proceduri alternative de contabilitate a costurilor, mai relevante pentru anumite categorii de decizii. Pentru unele decizii interne și proceduri de control se recomandă utilizarea metodei costurilor directe. Acest principiu al deservirii decidentului utilizator a fost extins în contabilitate, prin introducerea modelelor analitice formale ale deciziei manageriale. Modelele respective s-au dezvoltate ca urmare a progreselor înregistrate în domeniul matematicii economice și statisticii, care au elaborat și sectorul deciziilor de management și control.

b) *Principiul economiei informaționale* care abordează sistemele de contabilitate de gestiune ca reprezentative pentru sistemele informatice, s-a dezvoltat în paralel cu teoria deciziei statistice și a condițiilor de incertitudine. Acest principiu abordează informația ca pe o orice altă marfă

Scanned with OKEN Scanner

ce poate fi vândută sau cumpărată. Dacă informația este un bun economic, trebuie analizat costul și valoarea bunului respectiv, pentru a decide dacă și cât din fiecare bun se cere achiziționat. De asemenea, acest principiu, încearcă să măsoare cererea de informații care are la bază valoarea acesteia și costul furnizării ei, inclusiv costuri mai ridicate pentru informații mai exacte și oportune. Se pune astfel tot mai stringent problema unei metodologii practice de evaluare a informației, în condițiile în care managementul este tot mai mult utilizat în expresiile numerice și a computerelor, iar cererea de informații este tot mai mare. Prin urmare, contabilitate de gestiune va trebui să-și testeze soluțiile pe propriile sisteme.

c) *Principiul agenției* – apărut ca urmare a evoluțiilor din teoria echilibrului economic și al firmei, în procesul privatizării informației, în sensul că, nu toți proprietarii sau managerii sunt informați în mod egal cu privire la toate aspectele unei situații ce reclamă luarea unei decizii, ce are la bază informația contabilă. Mecanismele de transmitere a informației pot fi corelate cu problematica agenților, iar exemple de variante de mecanisme de transmitere a informației pot fi: alocarea costurilor, costurile absorbante, prețurile de transfer și tipurile de variații. Variantele menționate constituie elemente importante ale proiectării sistemelor de control ale managementului, afectând evident evaluarea performanțelor. S-ar putea crede că aceste variante sunt componente ale variantelor de evaluare ale performanțelor, dar transmiterea informației este mai vastă decât evaluarea performanțelor, de exemplu; unele informații sunt mai eficient transmise pe căi informale, ca de exemplu: culegerea de informații referitoare la calitate, la cunoașterea și relațiile cu personalul, ceea ce denotă că, într-o organizație coexistă multiple surse concurente de informație.

2.3. Calculația costurilor – parte integrantă a sistemului informațional contabil

Un sistem informațional contabil presupune existența unui volum de informații și proceduri/tehnici adecvate de identificare, prelucrare și analiză a acestora, pentru a servi managerilor din cadrul entităților economice, în procesul decizional, pe diferite niveluri ierarhice.

Scanned with OKEN Scanner

Ca parte integrantă a sistemului informațional contabil, calculația costurilor reprezintă un ansamblu de tehnici de tratare a informațiilor utile diagnosticării unei gestiuni.

Calculația costurilor reprezintă totalitatea instrumentelor matematice utilizate pentru determinarea costului întregii producții și pe unitatea de produs, lucrare executată sau serviciu prestat.

Calculațiile privind costul producției se pot clasifica după două criterii, respectiv:

a) după raportul dintre momentul elaborării calculațiilor și perioada în care are loc procesul de producție; și

b) după intervalul de timp la care se repetă efectuarea lor.

a) În funcție de raportul dintre momentul elaborării calculațiilor și perioada în care are loc procesul de producție la care se referă acestea, există: *antecalculații și postcalculații.*

Antecalculațiile se elaborează înainte de a începe procesul de producție la care se referă. În funcție de rolul lor în procesul managerial există următoarele forme ale antecalculațiilor: *calculația de proiect, calculația de buget, calculația standard și calculația normativă.*

Calculația de proiect se întocmește cu ocazia elaborării documentației de înființare a unei noi entități economice, la introducerea în fabricație a unui nou produs, la primirea unor comenzi ale beneficiarilor și la lansarea lor în fabricație.

Calculația de buget se întocmește pentru determinarea costului producției planificate a se executa de către entitatea economică în anul următor, defalcată pe trimestre și luni calendaristice.

Calculația standard și calculația normativă sunt calculații specifice celor două metode de calculație, adică metoda standard și metoda normativă. În acest sens mai există și alte antecalculații specifice diferitelor metode de calculație a costurilor, cum ar fi: *antecalculațiile tarif-oră-mașină, antecalculațiile PERT- cost etc.*

Elaborarea tuturor acestor antecalculații se realizează și se concretizează în diferitele bugete privind costurile, respectiv în:

- bugetele cheltuielilor directe (bugetul consumului de materii prime și materiale directe, bugetul manoperei directe);
- bugetul cheltuielilor indirecte de producție (cheltuielile comune ale secției);

Scanned with OKEN Scanner

- bugetul cheltuielilor generale de administrație;
- bugetul cheltuielilor de circulație (desfacere).

Postcalculațiile se întocmesc după terminarea procesului de producție a produselor, lucrărilor și serviciilor la care se referă. Cu ajutorul lor se determină indicatorii efectivi privind costurile de producție. Elaborarea acestor calculații se realizează cu ajutorul conturilor din clasa 9 *„Conturi de gestiune"*.

Se observă că, de fapt există o dublă determinare a costurilor, prin elaborarea antecalculațiilor și a postcalculațiilor. Aceasta se datorează cerințelor managementului entității economice, care presupune elaborarea unor bugete de cheltuieli, iar apoi urmărirea costurilor efective și a eventualelor abateri de la cele normate (bugetate). Pentru a putea realiza controlul bugetar al costurilor este necesar ca la baza calculațiilor să stea aceeași metodă, atât în cazul antecalculațiilor, cât și al postcalculațiilor. Aceasta presupune următoarele:

- aceeași nomenclatură a producției pentru care se determină costul, ceea ce implică aceiași purtători de costuri;
- aceeași structură organizatorică a entității economice, deci aceleași sectoare (centre) de cheltuieli;
- aceleași grupări privind cheltuielile de producție și același conținut al diferitelor elemente de cheltuieli care determină structura costului;
- aceleași procedee de determinare și delimitare primară a cheltuielilor pe locuri de cheltuieli și pe purtători de costuri;
- aplicarea acelorași criterii și procedee de repartizare a cheltuielilor indirecte și calculul acelorași indicatori intermediari (costuri de secție).

Respectând cu strictețe aceste cerințe, se asigură o valoare informațională certă tipului de calculație utilizat.

b) După intervalul de timp la care se repetă efectuarea lor există: *calculații periodice și calculații neperiodice.*

Calculațiile periodice se efectuează la intervale de timp egale, cum este cazul costurilor efective calculate la entitățile economice cu producție de masă.

Calculațiile neperiodice sunt acelea care se elaborează la intervale de timp inegale. De exemplu, în cazul lansării unei comenzi se întocmește antecalculația, iar în momentul închiderii comenzii se întocmește postcalculația.

De asemenea, calculații neperiodice sunt cele întocmite în cazuri speciale, ca de exemplu:

- calculațiile de proiect cuprinse în documentația de fundamentare a unor investiții;

Scanned with OKEN Scanner

- calculațiile de fundamentare a prețurilor noilor produse.

Aceste două criterii de clasificare sunt din punctul meu de vedere cele mai relevante, literatura de specialitate prezentând și alte criterii de clasificare, ca de exemplu: în funcție de procesul tehnologic; evaluarea costurilor; structura costului; formarea și gruparea costurilor; rolul informațional al costurilor; procedeele și tehnicile de calcul folosite etc.

Calculația costurilor presupune organizarea unor etape de lucru, precum: (1) studiul preliminar; (2) culegerea și prelucrarea datelor; (3) calculul și înregistrarea costurilor.

1) Studiul preliminar – scopul acestuia este definirea structurii generale a sistemului de analiză a costurilor, ținând seama de obiectul de activitate al entității economice și de alegerile exercitate asupra tipurilor de informații privitoare la costuri. În lumina acestui aspect, se poate aprecia că, atât calculația costurilor, cât și sistemul contabilității de gestiune se sprijină pe doi piloni fundamentali ai entității economice, respectiv: structura și strategia firmei.

În cadrul studiului preliminar se disting câteva faze prezentate în tabelul următor:

Tabel nr. 2.1. Fazele studiului preliminar al unei entități economice

I. Studiul preliminar al firmei	
1) Studiul firmei	
Caracteristici:	*dimensionarea firmei;* *modul de gestiune internă:* (1) centralizat; (2) descentralizat; este necesară determinarea costurilor și a rezultatelor de exploatare pe centre de responsabilitate, ce comunică între ele, în funcție de competențele și responsabilitățile celor ce decid alocarea și utilizarea resurselor; se pune problema practic, a calculului costurilor de decontare reciprocă și/sau a prețurilor de cesiune internă; *durata ciclului de exploatare* – care determină existența producției în curs de execuție; *modul de comercializare:* de pe stoc (producție de masă sau în serie, așteptând comenzi) sau la comandă (calcul de deviz și urmărirea costului comenzii); *caracterul sezonier al activității* – care impune delimitarea în timp a

Scanned with OKEN Scanner

cheltuielilor şi adaptarea tehnicii de imputare raţională a costurilor fixe;

aptitudinile şi atitudinea managerului faţă de posibilitatea utilizării informaţiilor din domeniul costurilor, aceştia văd utilitatea informaţiilor în procesul decizional sau înclină să conducă după propria lor intuiţie.

Propriul sistem de calcul şi analiză a costurilor unei entităţi economice este determinat de particularităţile şi specificul activităţii fiecăreia; nu există un sistem universal valabil!

Calculaţia costurilor cuprinde tehnici şi proceduri ce pot fi combinate şi adaptate în funcţie de cerinţele şi caracteristicile de informare ale entităţii analizate; alegerea tehnicilor şi procedurilor este condiţionată de: gradul de detaliere dorit şi periodicitatea şi rapiditatea informaţiilor.

a) Gradul de detaliere nu poate fi predeterminat. Obiectul de raportare a consumurilor de resurse poate fi modificat, astfel încât să se ajungă la niveluri tot mai înalte de detaliere, crescând cantitatea de informaţii ce trebuie analizată cu fiecare nivel de detaliere. Ca urmare trebuie să se ţină seama de faptul că, determinarea unui nivel de calcul şi analiză relevant presupun: (1) acel nivel pentru care informaţiile obişnuite sunt utile în gestiune, în fapt servesc real procesului de luare a deciziilor; (2) costul obţinerii informaţiilor nu trebuie să depăşească avantajele implementării unui astfel de sistem (un sistem prea detaliat antrenează costuri mari); (3) timpul alocat calculelor şi analizelor trebuie să fie accesibil şi rezonabil.

b) Periodicitatea şi rapiditatea obţinerii informaţiilor – obţinerea de informaţii nu se realizează cu aceeaşi frecvenţă şi rapiditate, chiar dacă entitatea economică ar dispune de un sistem detaliat de calcul şi analiză a costurilor; tipurile de decizii fiind diferite, pretind ca informaţiile privind costurile să corespundă periodicităţii şi caracteristicilor procesului decizional. În cazul firmelor cu producţie de serie, costul complet aferent produselor finite serveşte cu prioritate la orientarea politicii comerciale care de regulă se redefineşte anual sau cel mult semestrial; este suficientă o determinare semestrială sau anuală a acestui cost pe produsele din gama sortimentală; însă, din altă perspectivă, care vizează controlul activităţii de producţie, situaţia este complet diferită: controlul fiind continuu, informaţiile pe care le reclamă sunt utile doar dacă sunt

Scanned with OKEN Scanner

	obținute în timp real pentru a permite acțiuni corective rapide. Este vorba despre consumurile realizate comparativ cu normele stabilite în documentația tehnică a produselor pentru materii prime și materiale directe sau în cazul manoperei directe, pentru calculul abaterii de randament față de timpii de prelucrare din Fișa tehnologică. Un sistem de analiză și calcul a costurilor poate fi considerat adecvat dacă permite obținerea de informații pertinente, utile managerilor atunci când aceștia iau decizii.
2) Culegerea și prelucrarea datelor	
Caracteristici:	- resursele economice consumate se urmăresc și se înregistrează în contabilitatea financiară cronologic, în baza documentelor justificative, corespunzător naturii și conținutului lor economic. În plus, calculația și analiza costurilor presupune măsurarea și clasarea operațiunilor interne ce nu pot fi sesizate de contabilitatea financiară, precum și constituirea propriului sistem de identificare și culegere informații. Astfel, informațiile trebuie să fie: (1) cuantificate (comensurate) – în unități de timp, greutate, număr de unități de lucru etc.; (2) evaluate – în unități monetare, fie pe baza unui cost unitar efectiv, fie pe baza unui cost antecalculat. Apelarea la un cost antecalculat permite un calcul mai rapid al costurilor, fără a mai aștepta prelucrările contabile, pentru a proceda la evaluările necesare; (3) clasate – adică efectuate sau imputate unui cost determinat sau unui centru de responsabilitate; (4) controlate – prin verificări care oferă siguranța inexistenței omisiunilor. În funcție de importanța resurselor consumate, sistemul de culegere, prelucrare și urmărire a informațiilor, fiind în multe cazuri greoi și costisitor, trebuie segmentat și proporționat, astfel, ponderea costurilor cu materia prima, materialele directe și a costurilor cu manopera directă fiind, de regulă, importantă în totalul costurilor, iar efortul trebuie îndreptat asupra lor. Urmărirea consumurilor valorice de materii prime și materiale se realizează în baza documentelor primare (bonurile de consum și/sau Fișe limită de consum). Evaluarea consumurilor cantitative se realizează la costul de achiziție, apelând la unul din procedeele de evaluare a stocurilor (CMP, FIFO, LIFO) sau la costul standard. Organizarea sistemului de culegere și prelucrare a datelor privind costurile cu materiile prime și materialele poate fi realizată printr-un sistem informațional integrat. Fiecare document (notă de recepție,

Scanned with OKEN Scanner

fişă de magazie, bon de consum etc.), printr-o codificare unitară, poate face obiectul mai multor utilizări, servind la: (1) gestiunea stocurilor; (2) urmărirea şi controlul aprovizionărilor; (3) urmărirea şi controlul consumurilor de resurse materiale în producţie; (4) organizarea contabilităţii analitice şi sintetice a materialelor, conform inventarului permanent; (5) calculul şi analiza costurilor; (6) organizarea contabilităţii de gestiune.

Urmărirea costurilor cu manopera directă trebuie să fie adaptată activităţii firmei şi structurii sale organizatorice. Ca şi la materiile prime, costurile cu manopera directă presupun determinarea mărimii cantitative şi evaluarea ei. În determinarea bazei orare (timpul de muncă) se pot distinge cel puţin două situaţii: (1) producţia în serie, cu munca în echipă sau în flux (în lanţuri), caz în care timpii sunt urmăriţi pe ansamblul echipei sau pe întregul personal de pe flux; unitatea de referinţă o constituie echipa sau lanţul (fluxul) de prelucrare; (2) producţia la comandă, cu muncă individuală.

Urmărirea timpilor se poate realiza, în aceasta situaţie, prin: (1) Fişa de însoţire – este documentul care urmăreşte comanda şi pe care fiecare muncitor indică timpul de lucru ce şi l-a consacrat comenzii; acest procedeu este accesibil şi presupune un calcul relativ uşor al costului, dar este dificil de controlat întregul timp afectat comenzii, corespunzător cu timpul efectiv trecut: omisiunile sau trecerea unor timpi eronaţi constituie principalele inconveniente; (2) Fişa de lucru este utilizată pentru personalul căruia i se modifică frecvent sarcinile. Acest document însoţeşte ordinul de fabricaţie, ordinul de fabricaţie/dispoziţia de lansare în execuţie şi descrie activitatea/operaţia executată şi timpul realizat. Acest timp este comparat cu timpul alocat operaţiei conform normelor din Fişa tehnologică.

Baza orară de calcul se poate determina apelând la următoarea structură:

- timp remunerat (ore plătite);
- timp de inactivitate (aferent zilelor nelucrătoare legale plătite);
- timp de absenţă remunerat (ore de delegaţie, activităţi sociale etc.);
- timp de activitate (ore de prezenţă);
- timp de pregătire şi întreţinere a maşinilor, pauza legală de masă;
- timp lucrat (ore efectiv lucrate).

Ca bază de calcul se consideră, de obicei, timpul lucrat. Celelalte elemente se urmăresc separat, fiind încorporate în costurile indirecte

Scanned with OKEN Scanner

	ale sectoarelor unde este încadrat personalul productiv. Calculul costului cu manopera directă (evaluarea bazei orare) presupune evaluarea orelor lucrate cu tarifele orare de salarizare, diferențiate pe categorii și niveluri de calificare. În acest scop poate fi utilizat un program informatic, ca o componentă a unui sistem informațional integrat, oferind posibilitatea ca prin codificări multiple și prelucrări specifice să servească mai multor scopuri, precum: (1) gestiunea remunerării personalului; (2) urmărirea și controlul eficienței și randamentelor în producție (a mâinii de lucru); (3) organizarea contabilității analitice și sintetice a cheltuielilor cu personalul; (4) determinarea și controlul bazelor de calcul a cheltuielilor privind asigurările sociale, de sănătate și protecție socială; (5) calculul și analiza costurilor cu manopera directă și a celorlalte categorii de personal. ***Urmărirea altor cheltuieli*** Cheltuielile încorporabile în costuri, de natura prestațiilor de la terți (energie, apă, reparații, chirii, alte prestații) se urmăresc în baza facturilor, de regulă, prin sistemul informatizat de evidență a furnizorilor. Alocarea lor pe destinații (sectoare de activitate) este posibilă pe baza referințelor suplimentare făcute pe facturi, ceea ce permite ca prin codificarea multiplă să fie operată concomitent fiecare cheltuială, atât în contabilitatea financiară, cât și în cea de gestiune. Atunci când nu este posibilă simpla referire pe factură deoarece sunt mai multe locuri de consum (cum este cazul energiei, gazului, apei) și nu există contorizare la fiecare sector, este necesară o situație auxiliară, întocmită de responsabilul energetic din cadrul entității economice respective. Prin respectarea codificării unitare, stabilite centrelor de activitate și precizarea ponderii factorului consumator al fiecărui loc față de firmă, poate fi determinat, prin sistemul informatic din totalul consumului facturat pe firmă. Cheltuielile cu amortizarea activelor imobilizate se pot identifica relativ ușor, ținând cont de faptul că se cunoaște locul de folosință al fiecărui activ imobilizat. Prin sistemul informatic integrat, amortizarea calculată (în sistem liniar și degresiv) va trebui centralizată pe sectoarele de activitate, stabilite ca centre de analiză, respectând codificarea unitară. Operarea se face concomitent, în contabilitatea financiară, pe categorii de active imobilizate.

Sursa: prelucrare proprie

Scanned with OKEN Scanner

2) Culegerea și prelucrarea datelor privind producția

Pentru calculația costurilor este necesară culegerea informațiilor privind producția/activitatea realizată, ca obiecte și purtători de costuri și pentru care este indispensabilă stabilirea unității de măsură adecvate. (Definirea și stabilirea cu precizie a unității de măsură, considerată unitate de calculație pare simplă, fiind reprezentată de unitatea naturală corespunzător proprietăților și caracteristicilor obiectului de calculație: greutate, suprafață, număr de bucăți, perechi, parcurs în km etc. În realitate, deseori apar dificultăți în stabilirea unității de lucru.

Aprecierea realizărilor se poate face având în vedere:

- avansurile clienților care sunt, de regulă, dimensionate conform gradului de definitivare;
- asigurarea șantierelor, determinată în funcție de valoarea de asigurat;
- evaluarea lucrărilor în curs, pentru reprezentarea lor în situațiile financiare se efectuează după principiul: prețul final de vânzare x procentul de definitivate – suma costurilor contractuale = +,- diferență.

Aceasta diferență, dacă este pozitivă, reprezintă beneficiul pentru perioada de raportare și care, conform IAS 11 „Contracte de construcții" poate fi recunoscut și contabilizat. Dacă diferența este negativă, înseamnă surplus de costuri contractuale peste veniturile contractuale, iar pierderea rezultată trebuie recunoscută, constituind în același timp și un provizion. Principala dificultate o reprezintă determinarea gradului de definitivare a lucrărilor.

Intervenția specialiștilor care procedează la confruntarea rețelei PERT, inițial stabilită, cu definitivarea efectiv realizată poate fi în acest sens utilă. Apare astfel, o confruntare frecventă pe marile șantiere, între avizele numeroșilor specialiști, cele ale firmei constructoare și mai ales, cele ale clientului.

3) Calculul și înregistrarea costurilor

Datele privind consumurile de resurse și volumul producției sau activităților realizate care au generat aceste consumuri sunt culese și prelucrate concomitent in contabilitatea financiara si contabilitatea de gestiune. Utilizarea în scopuri diferite, dar complementare, a informațiilor pretind proceduri și tehnici diferite de calcul și înregistrare.

Reglementările în vigoare (Legea contabilității nr. 82/1991 republicată în 2002) impun organizarea contabilității la toate entitățile care gestionează resurse economice, precizând la art. 1 ca ele „au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității".

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea de gestiune trebuie să deţină astfel de proceduri şi tehnici de tratare şi înregistrare, iar alegerea lor se face în funcţie de fiabilitatea, simplitatea, rapiditatea obţinerii informaţiilor şi de claritatea în înţelegerea informaţiilor prezentate, de către utilizatorii care, de regulă, nu sunt specialişti în domeniu.

Pot fi utilizate, în acest sens, două categorii de proceduri:

- proceduri extracontabile;
- proceduri care utilizează tehnicile contabile.

a) Procedurile extracontabile se caracterizează prin întocmirea si utilizarea unor situaţii sau tablouri de colectare a cheltuielilor şi calculaţie a costurilor pe sectoare sau centre de activitate, respectiv de calculaţie a costurilor şi rezultatelor analitice pe produse.

Orice procedură extraordinară prezintă avantajul că este relativ simplă, uşor de întocmit (şi rapid prin EXCEL sau alt program informatic) respectiv, facil de interpretat, în schimb, nu oferă decât puţine mijloace de control şi de verificare cu contabilitatea financiară, finalitatea lor fiind mai scăzută. Procedurile extraordinare pot fi utilizate în întreprinderile mici şi mijlocii, cu proces de fabricaţie relativ simplu, cu o structură organizatorică mai puţin complexă şi cu o gamă sortimentală mică de produse.

b) Procedurile care utilizează tehnicile contabile

Principiul partidei duble utilizat în contabilitatea financiară şi care permite înregistrarea fluxurilor economice (DEBIT = utilizări, destinaţii şi CREDIT = surse, origine) poate fi utilizat şi în contabilitatea de gestiune. Utilizarea tehnicilor contabile prezintă avantajul că, oferă mijloacele de control şi securitate a informaţiilor contabilităţii financiare, dar presupune un efort sporit pentru înregistrarea operaţiilor, iar prezentarea este într-o formă mai puţin lizibilă pentru nespecialişti.

Organizarea contabilităţii de gestiune utilizând procedurile contabile se poate realiza în două variante:

b1) integrarea contabilităţii de gestiune în contabilitatea financiară;

b2) autonomia contabilităţii de gestiune.

b1) Integrarea contabilităţii de gestiune în contabilitatea financiară

Acest mod de organizare – pe un singur circuit – a contabilităţii este practicat în ţările anglo-saxone (Marea Britanie, SUA). Conturile utilizate răspund, atât nevoilor informaţionale, de natură financiară, cât şi de gestiune, fiind reunite în aceeaşi Carte mare.

Scanned with OKEN Scanner

Descrierea generală a procedurii:

Cheltuielile şi veniturile sunt înregistrate, în mod normal, după natura şi conţinutul lor economic, în conturile claselor 6 şi 7 ale contabilităţii financiare. Ele sunt apoi analizate şi soldate pe măsură ce informaţiile permit calculul costurilor, utilizând în acest scop, conturile specifice calculaţiei costurilor pe produse, pe centre (sectoare de activitate) şi conturi de venituri şi de rezultate analitice de exploatare. Rezultatul exploatării este obţinut însă, numai prin contabilitatea de gestiune, prin compararea veniturilor din vânzări, cu costurile vânzărilor şi nu prin sinteza conturilor de gestiune din contabilitatea financiară, după natura lor (clasele 6 şi 7). Integrarea contabilităţii de gestiune în contabilitatea financiară este greu de coordonat şi administrat, deoarece se cumulează imperative diferite, chiar contradictorii, spre exemplu:

- nu se pot suprapune perioadele de analiză şi valorificare a informaţiilor (anuale/semestriale pentru contabilitatea financiară; frecvente, aproape „în timp real" pentru contabilitatea de gestiune);
- contabilitatea financiară reclamă o precizare mare în prelucrarea informaţiilor, în timp ce contabilitatea de gestiune apelează la mărimi aproximative, dar relevante şi oportune luării deciziilor (precizia nu poate reprezenta o calitate pentru informaţia din contabilitatea de gestiune şi din cauza subiectivismului şi arbitrajului din repartizarea costurilor indirecte, mai ales când ponderea lor în totalul costurilor este semnificativă);
- contabilitatea financiară înregistrează valori efective, constatate, reale, ale fluxurilor atestate pe documente justificative, în timp ce contabilitatea de gestiune apelează deseori la mărimi (valori) prestabilite şi integrarea implică astfel, utilizarea unor proceduri de ajustare la finele perioadei, pentru a elimina abaterile dintre valorile prestabilite şi cele efective, acestea din urmă fiind singurele recunoscute pentru întocmirea situaţiilor financiare de sinteză;
- reglementările în vigoare permit organizarea contabilităţii astfel încât, contabilitatea de gestiune să dispună de „libertatea" necesară adaptării la specificul activităţii fiecărei entităţi economice.

Aceste contradicţii pot fi eliminate utilizând un sistem informaţional integrat care cuprinde un sistem informatic capabil să prelucreze concomitent aceeaşi operaţie, conform codificărilor duble (destinaţia şi natura economică). O astfel de prelucrare, reclamă ca pentru fiecare articol contabil din contabilitatea financiară

Scanned with OKEN Scanner

ce presupune dubla imputare conform naturii operației să existe a treia imputare în contabilitatea de gestiune, pe obiect (produs, centru, activitate etc.) ca destinație. Se organizează în acest fel o contabilitate de gestiune integrata în „partida triplă".

Sistemul informatic oferă securitatea necesară pentru eliminarea înregistrărilor și nu există omisiuni. Acesta poate fi conceput astfel încât să interzică operarea în contabilitatea financiară (clasele 6 și 7) dacă nu există imputare pe obiect pentru contabilitatea de gestiune.

b2) Autonomia contabilității de gestiune

Aceasta presupune organizarea sistemului informațional contabil pe două circuite independente, apelând la ansamble de conturi distincte, cu reguli de funcționare autonome. Separarea celor două circuite nu permite întocmirea de articole contabile stabilind corespondențe între conturi din contabilitatea financiară și conturi din contabilitatea de gestiune.

Respectând principiul dublei înregistrări, contabilitatea de gestiune își „creează" propriu sistem de conturi, complet independent de cel din contabilitatea financiară. Acestor conturi li se imprimă principii, reguli de funcționare și corespondențe contabile care să permită prelucrarea cheltuielilor și veniturilor înregistrate în contabilitatea financiară, fără a solda conturile din clasele 6 și 7. Autonomia contabilității de gestiune, pe de o parte, și concordanța dintre cele două circuite ale sistemului informațional, pe de altă parte, impune utilizarea conturilor „de reflectare".

Denumirea acestor conturi este determinată de rolul lor, ele fiind „imaginea inversată" a conturilor din contabilitatea financiară, ca și când ar fi reflectate într-o oglindă (când un cont din contabilitatea financiară se debitează, contul „de reflectare" corespunzător se creditează și invers).

În acest fel, conturile din contabilitatea financiară (clasele 6 și 7) rămân deschise, urmând ciclul normal de prelucrare contabilă pentru stabilirea la finele perioadei de raportare a rezultatului global.

Conturile „de reflectare" din contabilitatea de gestiune urmează ciclul de prelucrare contabilă impus de calculația costurilor, determinarea costului complet aferent vânzărilor, a veniturilor din vânzări și calculul rezultatelor de exploatare analitice (pe grupe de produse, activități etc.). Suma rezultatelor analitice de exploatare (din care se scad cheltuielile neîncorporabile și se adaugă eventualele cheltuieli supletive) corectate cu diferențele de încorporare (+,-), în funcție de retratarea cheltuielilor, va regăsi rezultatul net global al exercițiului de raportare.

Scanned with OKEN Scanner

Suma rezultatelor analitice de exploatare (pe produse etc.)	+	Cheltuieli supletive	–	Cheltuieli neîncorporabile	+/-	diferențele de încorporare	=

= Rezultatul net al exercițiului din contabilitatea financiară

Regăsirea pe două căi a aceluiași rezultat poate fi apreciată prin plusul de fiabilitate a informațiilor, însă nu poate fi eliminată redundanța unor astfel de prelucrări cu interese și scopuri diferite.

Pe de o parte, strategia firmei determină modelarea costurilor și a sistemului contabil, întrucât ea este cea care definește parcursul fluxurilor interne ce trebuie identificate și evaluate, în cadrul acesteia. Orice firmă are nevoie de o structură pentru a combina și coordona activitățile sale, în care sunt implicate resursele umane, materiale, financiare și informaționale pe care le deține aceasta pentru atingerea obiectivelor fixate. Structura firmei este reprezentată prin intermediul organigramei, care oferă o imagine a diviziunii muncii cu privire la posturi – unități distincte și cu autoritate formală.

Pe de cealaltă parte, strategia reprezintă un plan atotcuprinzător, de acțiune managerială ce conține un plan de acțiune cu obiective bine fixate, termene și responsabili. Strategia se găsește practic sub incidența unor factori determinanți, precum capabilitățile firmei, realitățile interne ale ei, resursele ce pot fi alocate în scopul materializării strategiei preconizate și cele mai importante elemente ce definesc mediul de acțiune al firmei (realitatea socială, politică, economică, legislativă etc.).

Responsabilitatea managerilor este de a selecta, achiziționa și aloca resurse care vor fi transformate de către firmă pentru a crea produsele sau serviciile specifice activității. În vederea luării deciziilor, managerul evaluează costurile cu care lucrează și le înțelege caracteristicile.

2.4. Procedee de calculație a costurilor

Au fost preluate din logică și matematică o serie de procedee cu caracter general care stau la baza metodelor de calculație a costurilor. Procedeele generale utilizate în calculația costurilor se referă la următoarele probleme pe care le ridică această activitate: (1) delimitarea cheltuielilor pe purtători și pe locuri de cheltuieli (procedeul ponderării cantităților cu prețurile, procedeul cotelor procentuale aplicate asupra valorii absolute, procedeul defalcării de cote în raport cu numărul

Scanned with OKEN Scanner

perioadelor de gestiune); (2) repartizarea cheltuielilor indirecte (procedeul suplimentării în formă clasică și în formă cifrelor relative de structură); (3) delimitarea cheltuielilor încorporabile în costuri fixe și costuri variabile (procedeul matematic, procedeul grafic, procedeul variatorului și procedeul analitic); (4) evaluarea producției neterminate (metoda inventarierii și metoda contabilă); (5) determinarea costurilor privind producția auxiliară (procedeul evaluării prestațiilor reciproce la un cost prestabilit, procedeul iterațiilor și procedeul algebric); (6) determinarea costului pe unitatea de produs (procedeul diviziunii simple, procedeul cantitativ, procedeul coeficienților de echivalență, procedeul echivalării produsului secundar cu produsul principal, procedeul valorii rămase).

În acest sens, în continuare sunt prezentate câteva procedee, considerate definitorii, ale calculației costurilor.

2.4.1. Procedee de determinare și delimitare a cheltuielilor pe purtători și pe locuri de cheltuieli

În cadrul acestui procedeu se disting patru tipuri de procedee, precum:

a. Procedeul ponderării cantităților cu prețurile și tarifele
b. Procedeul aplicării de cote asupra unor valori absolute
c. Procedeul defalcării de cote în raport cu numărul perioadelor de gestiune
d. Procedeul statistico-experimental

a. Procedeul ponderării cantităților cu prețurile și tarifele

Acest procedeu se utilizează pentru identificarea pe purtători sau pe locuri de cheltuieli, a acelor cheltuieli care au la bază consumuri productive ce se pot exprima cantitativ (ex. consumuri de materii prime, de materiale auxiliare, de semifabricate, de piese de schimb etc.).

Valorizarea acestor consumuri productive pe purtători sau pe locuri de cheltuieli se face după relația:

$$Ch_j = c_{ij} * p_i - D \qquad (2.1)$$

unde, j = reprezintă purtătorul de cost sau sectorul de cheltuieli;
i = reprezintă felul consumului;
c = reprezintă consumul productiv;

Scanned with OKEN Scanner

p = reprezintă prețul la care se evaluează consumul;
D = reprezintă valoarea deșeurilor ce se pot valorifica (se scad din valoarea consumului).

Dacă un produs se obține din mai multe feluri de materii prime, respectiv un loc de cheltuială comportă utilizarea productivă a mai multor feluri de materiale, formula de calcul va fi:

$$Ch_j = c_{ij} * p_i - D \qquad (2.2)$$

Calculul pentru valorizarea salariilor acordate personalului se face ponderând timpul aferent operațiilor efectuate de către muncitori, cu tariful de salarizare pentru munca prestată.

$$Ch_j = t_{ij} * Ts_i \qquad (2.3)$$

unde, j = reprezintă purtătorul de cost sau locul de cheltuială;
i = reprezintă felul operației;
t = reprezintă timpul;
Ts = reprezintă tariful de salarizare.

b. Procedeul aplicării de cote procentuale asupra unor valori absolute

Se folosește pentru a calcula la nivelul locurilor de cheltuieli o serie de consumuri productive în expresie bănească (amortizarea mijloacelor fixe, contribuția la asigurările sociale etc.), prin aplicarea unui procent asupra unei baze de calcul:

$$Ch_j = \frac{Bc * c\%}{100} \qquad (2.4)$$

unde, Bc = reprezintă baza de calcul;
c% = reprezintă cota procentuală.

c. Procedeul defalcării de cote în raport cu numărul perioadelor de gestiune

Constă în repartizarea valorii anumitor consumuri productive asupra purtătorilor sau locurilor de cheltuieli care le-au ocazionat, prin cote părți stabilite

Scanned with OKEN Scanner

în urma repartizării sumei lor totale la numărul perioadelor de gestiune asupra cărora grevează.

$$Ch_j = \frac{CT}{n} \qquad (2.5)$$

unde, CT = reprezintă cheltuiala totală;
n = reprezintă numărul perioadelor de gestiune.

d. Procedeul statistico-experimental

Se folosește numai în antecalculație, pentru a determina acele cheltuieli care în mod practic nu se pot determina pe altă cale. Procedeul se bazează pe luarea în considerare cu sau fără corecții a sumelor înregistrate drept cheltuieli efective la pozițiile în cauză în anul de bază.

2.4.2. Procedee de repartizare a cheltuielilor indirecte de producție asupra purtătorilor de cost

Procedeul folosit pentru repartizarea cheltuielilor comune (indirecte) pe purtători, locuri de cheltuieli sau activități este cunoscut sub numele de **procedeul suplimentării**, care se regăsește în două forme:

(a) forma clasică; şi

(b) forma cifrelor relative de structură.

a. Procedeul suplimentării – forma clasică presupune parcurgerea următoarelor etape:

- alegerea unei baze (chei) de repartizare comună ca natură, tuturor produselor, dar diferite ca mărime, pentru fiecare dintre ele (BR_j), j = purtător de cost (produs);
- determinarea coeficientului de suplimentare (K_s), prin raportarea cheltuielilor supuse repartizării asupra sumei bazelor de repartizare, conform relației de calcul:

$$Ks = \frac{cheltuieli\ de\ repartizat}{\Sigma BRj} \qquad (2.6)$$

Scanned with OKEN Scanner

- determinarea cotelor de cheltuieli comune ce revin pe purtători sau pe locuri de cheltuieli ($CotaCh_j$), prin înmulțirea coeficientului de suplimentare cu baza de repartizare, potrivit relației:

$$Cota\ Ch_j = K_s * BR_j \qquad (2.7)$$

O bază de repartizare trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:
- între baza de repartizare și cheltuielile de repartizat să existe un raport de cauzalitate, de interdependență;
- să fie utilizată pentru repartizarea unei singure cheltuieli sau cel mult a unei singure grupe de cheltuieli indirecte;
- atât în antecalculația, cât și în postcalculația costurilor este necesar să se utilizeze aceeași bază de repartizare, pentru a se asigura comparabilitatea între cheltuielile efective și cele planificate;
- aceeași bază de repartizare trebuie folosită pe tot parcursul perioadei de gestiune.

După numărul coeficienților care se pot calcula, forma clasică a procedeului suplimentării cunoaște trei variante:

a. varianta cu coeficient unic;
b. varianta cu coeficienți diferențiați;
c. varianta cu coeficienți selectivi.

b. Procedeul suplimentării – forma cifrelor relative de structură constă în parcurgerea următoarelor etape:

i. alegerea unei baze (chei) de repartizare (BR_j);
ii. determinarea ponderii (greutății specifice) a fiecărei baze a purtătorilor de cost în suma bazelor de repartizare, conform relației:

$$g_j = BR_j / \sum BR_j \qquad (2.8)$$

iii. determinarea cotelor de cheltuieli comune ce revin pe purtători sau pe locuri de cheltuieli ($CotaCh_j$), prin înmulțirea greutății specifice cu mărimea cheltuielilor supuse repartizării, potrivit relației:

$$CotaCh_j = g_j * \text{Cheltuieli de repartizat} \qquad (2.9)$$

Scanned with OKEN Scanner

2.4.3. Procedee de delimitare a cheltuielilor mixte în cheltuieli fixe și cheltuieli variabile

În contabilitatea managerială, problema separării cheltuielilor în variabile și fixe este abordată în legătură cu cheltuielile cu caracter mixt, la a căror bugetare și analiză este necesar să se ia în calcul comportamentul lor în legătură cu volumul producției.

Procedeele folosite în scopul separării cheltuielilor sunt:

a) Procedeul celor mai mici pătrate;
b) Procedeul punctelor de minim și maxim;
c) Procedeul dispersiei grafice;
d) Procedeul analitic.

a. Procedeul celor mai mici pătrate

1. Determinarea nivelului producției medii:

$$Q = \sum Q_t / n \qquad (2.10)$$

unde, t = perioada de gestiune;
Q = volumul activității;
n = număr perioade de gestiune.

2. Determinarea nivelului cheltuielilor medii:

$$Ch = \sum Ch_t / n \qquad (2.11)$$

unde, Ch = cheltuieli de producție

3. Calculul abaterii producției unei perioade față de producția medie:

$$x_t = Q_t - Q \qquad (2.12)$$

4. Calculul abaterii cheltuielilor unei perioade față de cheltuiala medie:

$$y_t = Ch_t - Ch \qquad (2.13)$$

Scanned with OKEN Scanner

5. Determinarea cheltuielilor variabile unitare:

$$cv_u = \sum(xy)_t / \sum x_t^2 \quad (2.14)$$

6. Determinarea cheltuielilor variabile totale aferente unei perioade t:

$$CV_t = cv_u * Q_t \quad (2.15)$$

7. Determinarea cheltuielilor fixe:

$$CF = CT_t - Cv_t \quad (2.16)$$

8. Determinarea cheltuielilor de producție standard, prin înmulțirea cheltuielilor variabile unitare cu volumul de producție aferent perioadei următoare și adăugarea cheltuielilor fixe, astfel:

$$Ch_s = (cv_u * Q_s) + CF \quad (2.17)$$

unde, Q_s = volumul producției standard

b. Procedeul punctelor de minim și maxim

Acest procedeu presupune calculul variației cheltuielilor studiate pe baza diferenței dintre două puncte extreme ale producției și determinarea cheltuielilor variabile unitare. Se parcurg următoarele etape:

1. Determinarea cheltuielilor variabile unitare ca raport între variația cheltuielilor în două puncte extreme și variația producției în două puncte extreme, conform relației de calcul:

$$cv_u = Ch_{max} - Ch_{min} / Q_{max} - Q_{min} \quad (2.18)$$

2. Determinarea cheltuielilor variabile totale aferente unei perioade t:

$$CV_t = cv_u * Q_t \quad (2.19)$$

3. Determinarea cheltuielilor fixe:

$$CF = CT_t - CV_t \quad (2.20)$$

Scanned with OKEN Scanner

4. Determinarea cheltuielilor de producție standard, prin înmulțirea cheltuielilor variabile unitare cu volumul de producție aferent perioadei următoare și adăugarea cheltuielilor fixe, astfel:

$$Ch_s = (cv_u * Q_s) + CF \qquad (2.21)$$

c. Procedeul dispersiei grafice

Pe un sistem de coordonate se trasează volumul producției pe axa Ox, iar pe axa Oy suma totală a cheltuielilor. Se stabilesc punctele de intersecție a volumului producției cu cheltuielile corespunzătoare, după care se trasează o dreaptă ce va trebui să întâlnească cele mai multe puncte de intersecție producție – cheltuieli. Această dreaptă reprezintă funcția costurilor, iar punctul în care va trece ordonata y reprezintă partea cheltuielilor fixe în totalul cheltuielilor de producție.

d. Procedeul analitic

Se utilizează pentru separarea cheltuielilor de producție în variabile și fixe, când nu există date privind costurile perioadei precedente sau când datele existente reflectă o altă evoluție a costurilor decât cea liniară. Printr-o analiză atentă se stabilește caracterul fiecărei cheltuieli în parte.

2.4.4. Procedee de evaluare și decontare a cheltuielilor privind producția de fabricație interdependentă

În cadrul unor entități economice cu activitate productivă au loc livrări reciproce de produse sau lucrări între secții sau ateliere pentru nevoile lor productive.

Pentru a face posibilă decontarea prestațiilor reciproce dintre secții este necesară cunoașterea costului produselor, iar pentru determinarea acestui cost este necesară decontarea prestațiilor reciproce.

Pentru a calcula costul producției de fabricație interdependentă se pot folosi procedeele:

a. Procedeul calculelor iterative (reiterării) sau rundelor;

b. Procedeul algebric.

Scanned with OKEN Scanner

a. Procedeul calculelor iterative (reiterării) sau rundelor

Acest procedeu are la bază premisa potrivit căreia, costul produselor livrate de către o secție celorlalte secții, reprezintă față de totalul cheltuielilor pe care le-a furnizat, aceleași proporții pe care le reprezintă cantitățile respective livrate, luate separat față de totalul producției fabricate de secția care le-a furnizat.

Procedeul presupune efectuarea unor calcule succesive care se repetă până în momentul în care se obțin rezultate ce denotă influențe reciproce de neglijat.

Astfel se parcurg următoarele etape:

1. Determinarea coeficienților de iterație (K), ca raport între cantitatea livrată secției beneficiare și cantitatea totală a producției realizată de secția auxiliară furnizoare, astfel:

$$K = q_l / Q_T \qquad (2.22)$$

unde, q_l = cantitatea livrată secției beneficiare;

Q_T = cantitatea totală a producției realizată de secția auxiliară furnizoare;

2. Determinarea cheltuielilor aferente producției livrate în cadrul prestațiilor reciproce. Coeficienții de iterație calculați se aplică succesiv la cheltuielile înregistrate la secția auxiliară furnizoare, obținându-se astfel cheltuieli aferente producției livrate fiecărei secții auxiliare beneficiare.

Calculele se reiau pe parcursul mai multor runde, până când diferențele care apar la nivelul secției auxiliare furnizoare și care reprezintă preluări de cote de cheltuieli în sistemul prestațiilor reciproce, nu mai sunt semnificative pentru nivelul costului.

3. Decontarea activității secțiilor auxiliare se poate efectua pe cale contabilă prin stabilirea relațiilor de corespondență, pe de o parte între analiticele contului 922 „Cheltuielile activității auxiliare", potrivit următoarei înregistrări contabile:

922 Cheltuielile activității auxiliare secție beneficiară	=	922 Cheltuielile activității auxiliare secție furnizoare

iar pe de altă parte, între contul 922 și celelalte conturi de calculație care exprimă niveluri colectate de către secțiile de producție, de sectorul administrativ

Scanned with OKEN Scanner

sau de desfacere, în calitatea lor de secții beneficiare ale activității auxiliare, astfel:

%	=	922 Cheltuielile activității auxiliare
923 Cheltuieli indirecte de producție		secție furnizoare
924 Cheltuieli generale de administrație		
925 Cheltuieli de producție		

b. Procedeul algebric

Presupune calculul costului producției de fabricație interdependentă cu ajutorul unui sistem de ecuații liniare, astfel:

- se consideră costul unitar al producției de fabricație interdependentă a diferitelor secții sau ateliere. ca o necunoscută și se notează convențional cu x, y, z etc.;
- se formează sistemul de ecuații pe baza următorului principiu: „producția fiecărei secții evaluată în funcție de costul său unitar este egală cu cheltuielile inițiale ale secției producătoare, la care se adaugă prestațiile primite de la celelalte secții evaluate, în funcție de costul lor unitar";
- se simplifică sistemul de ecuații astfel: se trec termenii necunoscuți în partea I și cei cunoscuți în partea a II-a; se aduce sistemul de ecuații la forma cea mai simplă.

2.4.5. Procedee de calcul al costului pe unitatea de produs

În cadrul acestei categorii de procedee sunt incluse următoarele:

a. procedeul diviziunii simple;
b. procedeul cantitativ;
c. procedeul indicilor de echivalență;
d. procedeul echivalării produsului secundar cu o parte din produsul principal;
e. procedeul deducerii valorii produselor secundare (procedeul restului sau valorii rămase).

Scanned with OKEN Scanner

a. Procedeul diviziunii simple – se utilizează în situația când din procesul de fabricație rezultă un singur produs principal și se aplică numai în cazul unei producții omogene.

b. Procedeul cantitativ – se utilizează în industria petrochimică și siderurgică, unde din procesul de fabricație rezultă produse principale colaterale (au valori de întrebuințare apropiate).

Pentru determinarea costului acestor produse se parcurg următoarele etape:

a) Determinarea costului mediu unitar (c_{Mu}):

$$c_{Mu} = \sum Ch_i / \sum q_f \qquad (2.23)$$

unde, q_f = reprezintă producția fabricate

b) Determinarea costului unitar efectiv (c_{eu}) pentru produsele la care intervin pierderi de substanță:

$$c_{eu} = c_{Mu} \times q_f / q_u \qquad (2.24)$$

unde, q_u = reprezintă producția utilizată

c. Procedeul indicilor de echivalență – se aplică în vederea determinării costului unitar, atunci când din același consum de mijloace de muncă, de materiale se obțin două sau mai multe produse. Indicii de echivalență se determină în funcție de caracteristicile comune ale producției obținute (caracteristici fizico-chimice sau economice): diametru, lungime, textură, preț de vânzare, consum de materie primă pe unitatea de produs, intensitate etc. Se disting următoarele tipuri de indici de echivalență:

a. *în funcție de modul de calcul:*
- indici de echivalență calculați ca raport direct;
- indici de echivalență calculați ca raport invers;

b. *în funcție de numărul parametrilor luați în calcul:*
- indici de echivalență simpli;
- indici de echivalență complecși;
- indici de echivalență agregați.

Scanned with OKEN Scanner

Indici de echivalență	*Direcți*	*inversați*
Simpli	$k_j = \frac{p_j}{p_b}$	$k_{rj} = \frac{p_b}{p_j}$
Complecși	$k_j = \frac{p_j * p_j^{'} * p_j^{''} * \ldots . p_j^n}{p_b * p_b^{'} * p_b^{''} * \ldots . p_b^n}$	$k_{rj} = \frac{p_b * p_b^{'} * p_b^{''} * \ldots . p_b^n}{p_j * p_j^{'} * p_j^{''} * \ldots . p_j^n}$

unde: k_j = indice de echivalență calculat ca raport direct;

k_{rj} = indice de echivalență calculat ca raport invers (r = reverse (invers));

j = produsul;

p_j = parametrul produsului curent;

p_b = parametrul produsului considerat drept bază.

a.1. Procedeul indicilor de echivalență simpli, calculați ca raport direct – etape:

1. Determinarea indicilor de echivalență (k_j):

$$k_j = \frac{p_j}{p_b} \qquad (2.25)$$

2. Transformarea producției fizice în producție convențională sau echivalentă:

$$q_{cj} = q_{fj} * k_j \; Q_c = \sum q_{cj} \qquad (2.26)$$

3. Determinarea costului unitar pe unitate echivalentă sau convențională ($c_{u/uc}$):

$$c_{u/uc} = \sum ch_i / Q_c \qquad (2.27)$$

4. Determinarea costului unitar al produsului (c_{uj}):

$$c_{uj} = c_{u/uc} * k_j \qquad (2.28)$$

a.2. Procedeul indicilor de echivalență complecși, calculați ca raport direct etape:

1. Determinarea indicilor de echivalență (k_j):

$$k_j = \frac{p_j * p_j^{'} * p_j^{''} * \ldots . p_j^n}{p_b * p_b^{'} * p_b^{''} * \ldots . p_b^n} \qquad (2.29)$$

Scanned with OKEN Scanner

2. Transformarea producției fizice în producție convențională sau echivalentă:

$$q_{cj} = q_{fj} * k_j \quad Q_c = \sum q_{cj} \tag{2.30}$$

3. Determinarea costului unitar pe unitate echivalentă sau convențională ($c_{u/uc}$):

$$c_{u/uc} = \sum ch_i / Q_c \tag{2.31}$$

4. Determinarea costului unitar al produsului (c_{uj}):

$$c_{uj} = c_{u/uc} * k_j \tag{2.32}$$

a.3. Procedeul indicilor de echivalență simpli, calculați ca raport invers

Acest procedeu se utilizează atunci când o parte din cheltuielile de producție sunt direct proporționale cu volumul producției fizice, iar celelalte cheltuieli se află în raport invers proporțional față de nivelurile corespunzătoare unui anumit parametru care caracterizează produsele fabricate. O asemenea situație se întâlnește în cazul producției de piese de mare precizie, fabricării firelor și fibrelor sintetice etc.

În general, cheltuielile de prelucrare sunt în raport invers proporțional cu parametrul de echivalență, iar cheltuielile cu materiile prime și materialele sunt în raport direct proporțional cu cantitatea de produse fabricate. Dacă în cazul indicilor de echivalență calculați ca raport direct se poate considera drept caracteristică de bază caracteristica oricărui produs, în cazul acestei variante întotdeauna se va lua drept bază de referință caracteristica produsului cu nivelul cel mai mic.

Etape:

a. Determinarea indicilor de echivalență (k_{rj}):

$$k_{rj} = \frac{p_b}{p_j} \tag{2.33}$$

b. Transformarea producției fizice în producție convențională sau echivalentă (q_{cj}):

$$q_{cj} = q_{fj} * k_{rj} \quad Q_c = \sum q_{cj} \tag{2.34}$$

Scanned with OKEN Scanner

c. Determinarea costului unitar de prelucrare pe unitate echivalentă sau convențională ($c_{u\ prel/uc}$):

$$c_{u\ prel/uc} = \sum ch_i / Q_c \quad (2.35)$$

d. Determinarea costului unitar de prelucrare al produsului j ($c_{u\ prel/j}$):

$$c_{u\ prel/j} = c_{u\ prel/uc} * k_{rj} \quad (2.36)$$

e. Determinarea costului unitar al produsului j în funcție de cheltuielile materiale ($c_{u\ mat/j}$):

$$c_{u\ mat/j} = \sum ch_{mat}/Q_f \quad (2.37)$$

f. Determinarea costului unitar pe produs:

$$c_{uj} = c_{u\ prel/j} + c_{u\ mat/j} \quad (2.38)$$

d. Procedeul echivalării produsului secundar cu o parte din produsul principal

Acest procedeu de determinare a costului unitar se aplică în acele unități în care din procesul de producție rezultă un produs principal și unul secundar. De exemplu, este cazul schelelor petroliere, din care pe lângă țiței (produs principal) se obține și gazul de sondă (produs secundar) sau bateriile de cocs, în care pe lângă cocs (produs principal) se obține și gazul de cocs (produs secundar).

Pentru determinarea costului unitar este necesar să se echivaleze cantitativ produsul secundar cu produsul principal după anumite rapoarte astfel:

a. Transformarea produsului secundar în produs principal (q_{sp}), astfel încât toată producția devine teoretic principală (Q_{tp}):

$$Q_{tp} = q_p + q_{sp} \quad (2.39)$$

unde: q_p = cantitatea de produs principal

b. Determinarea cheltuielilor aferente produsului secundar (Ch_s):

$$Ch_s = \sum Ch_i / Q_{tp} * q_{sp} \quad (2.40)$$

Scanned with OKEN Scanner

c. Determinarea cheltuielilor ce revin produsului principal (Ch_p):

$$Ch_p = \sum Ch_i - Ch_s \quad (2.41)$$

d. Determinarea costului unitar:

$$c_{u/p} = Ch_p / q_p \quad (2.42)$$

$$c_{u/s} = Ch_s / q_s \quad (2.43)$$

e. Procedeul deducerii valorii produselor secundare (procedeul restului sau valorii rămase)

Acest procedeu se utilizează în situația în care din procesul de fabricație rezultă un produs principal și unul sau mai multe produse secundare. Procedeul presupune evaluarea produsului secundar la un cost prestabilit, după care se determină costul unitar al produsului principal, cu următoarea relație de calcul:

$$c_{u/p} = \sum Ch_i - \sum (q_s * p)_I / q_p \quad (2.44)$$

2.5. Sistemul de conturi al contabilității de gestiune

Potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice OMFP 1826/2003, contabilitatea de gestiune se organizează de administratorul persoanei juridice, utilizând conturi specifice, fie prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară, fie cu ajutorul evidenței tehnico-operative proprii. Lista conturilor de gestiune este adaptată în funcție de scopurile urmărite, respectiv: evidențierea fluxului costurilor, determinarea costurilor aferente stocurilor, determinarea veniturilor și a rezultatelor, în funcție de activitatea care le generează, efectuarea de previziuni etc. În Reglementările conforme cu directivele europene și în considerațiile prezentate în literatura de specialitate, cu mențiunea expresă a ordinului „pentru organizarea contabilității de gestiune, folosirea conturilor din această clasă este opțională", clasa a 9-a a Planului General de Conturi este rezervată contabilității de gestiune, numită „Conturi de gestiune".

Conform modelului dualist, contabilitatea manageriala este organizată într-un circuit complet autonom față de contabilitatea financiară, de unde și denumirea de *contabilitate manageriala autonomă*. Astfel, cheltuielile efectuate și

Scanned with OKEN Scanner

veniturile obținute sunt tratate distinct de către cele două contabilități, fiecare urmărind atingerea obiectivelor proprii.

Sistemul de conturi folosit de către contabilitatea manageriala este distinct față de cel folosit de către contabilitatea financiară. Contabilitatea financiară folosește pentru înregistrarea operațiunilor contabile conturi din clasele 1 – 8, instituite în „Planul de conturi general", iar contabilitatea de gestiune utilizează conturile din clasa 9 „Conturi interne de gestiune".

Legătura dintre contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune se realizează prin utilizarea conturilor de reflectare sau oglindă, conturi ce aparțin grupei 90 „Decontări interne". Aceste conturi au rolul de a prelua cheltuielile și veniturile din contabilitatea financiară, în contabilitatea de gestiune și de a transfera în contabilitatea financiară producția obținută. Conturile specifice contabilității manageriale permit contabilizarea următoarelor operațiuni:

- preluarea din contabilitatea financiară a cheltuielilor ce vor fi încorporate în costuri, cheltuieli ce sunt evidențiate în contabilitatea financiară după natura lor și care sunt regrupate în contabilitatea de gestiune după destinație (pe purtători de costuri și pe locuri de cheltuieli);
- înregistrarea, urmărirea și controlul producției fabricate în cursul unei perioade de gestiune, evaluată la prețul de înregistrare, care poate fi: cost antecalculat (standard, normat etc.) sau preț de vânzare (en gross, en-detail etc.);
- înregistrarea, urmărirea și controlul producției aflate în curs de execuție la finele unei perioade de gestiune, evaluată la cost efectiv sau real;
- înregistrarea, urmărirea și controlul abaterilor dintre costurile efective și prețurile de înregistrare aferente producției fabricate;
- transferarea către contabilitatea financiară a producției obținute la costul efectiv și a diferențelor de preț aferente.

Această clasă a 9-a „Conturi interne de gestiune", din sistemul Planului de conturi din România, cuprinde trei grupe de conturi, respectiv:

Grupa 90 „Decontări interne";

Grupa 92 „Conturi de calculație"; și

Grupa 93 „Costul producției".

Din **grupa 90 „Decontări interne"** fac parte următoarele conturi:

901 „Decontări interne privind cheltuielile";

902 „Decontări interne privind producția obținută";

903 „Decontări interne privind diferențele de preț".

Scanned with OKEN Scanner

Contul **901 „Decontări interne privind cheltuielile"** ține evidența decontărilor interne privind cheltuielile de bază și auxiliare, cheltuielile indirecte de producție, cheltuielile generale de administrație, cheltuielile de desfacere și stabilește diferența dintre prețurile de înregistrare (prestabilite sau cu ridicata) și costul efectiv al produselor finite, semifabricatelor din producția proprie destinate vânzării, lucrărilor executate și serviciilor prestate care formează producția marfă a entității economice. **Este un cont bifuncțional.**

Se creditează în cursul lunii, prin debitul conturilor 921 „Cheltuielile activității de bază", 922 „Cheltuielile activităților auxiliare", 923 „Cheltuieli indirecte de producție", 924 „Cheltuieli generale de administrație", 925 „Cheltuieli de desfacere", cu formula contabilă:

%	=	901 Decontări interne privind cheltuielile
921 „Cheltuielile activității de bază"		
922 „Cheltuielile activităților auxiliare"		
923 „Cheltuieli indirecte de producție"		
924 „Cheltuieli generale de administrație"		
925 „Cheltuieli de desfacere"		

Prin urmare, creditul acestuia are rolul unui cont de reflectare a cheltuielilor preluate din contabilitatea financiară, în contabilitatea de gestiune.

Se debitează la sfârșitul lunii, cu prețul de înregistrare al produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate, prin creditul contului 931 „Costul producției obținute", precum și cu diferențele de preț, dintre prețurile de înregistrare și costurile efective ale produselor, lucrărilor și serviciilor, prin creditul contului 903 „Decontări interne privind diferențele de preț", cu formula contabilă:

901 „Decontări interne privind cheltuielile"	=	%
		931 „Costul producției obținute"
		903 „Decontări interne privind diferențele de preț"

Scanned with OKEN Scanner

Debitul contului 901 poate juca rolul unui cont de rezultate al contabilității de gestiune, el putând fi defalcat în analitice, pe fiecare produs, lucrare sau serviciu, iar prețul de înregistrare fiind prețul de livrare (negociat prin contractele încheiate cu clienții). Astfel, pentru fiecare produs sau lucrare în parte există un cont analitic al contului 901 care reflectă, atât costul efectiv (în debit), cât și prețul de livrare (în credit) și rezultatul financiar (profit, în cazul soldului creditor al contului sau pierdere, în cazul soldului debitor al contului). Sintetic, funcționarea contului 901 este prezentată în figura nr. 2.1.

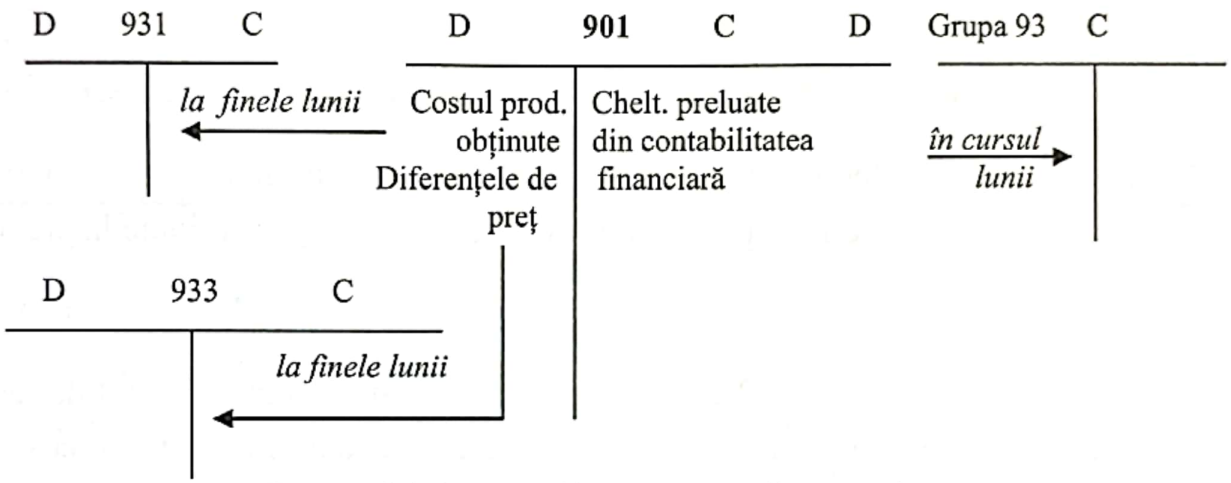


Figura 2.1. Schema grafică a funcționării contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile"

Contul **902 „Decontări interne privind producția obținută"** ține evidența decontărilor interne privind costul producției obținute în cursul lunii, la preț de înregistrare (prestabilit sau cu ridicata). Acest cont are rolul de a stabili diferențele dintre prețurile de înregistrare și costurile efective ale produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate. El se poate detalia pe fiecare produs, lucrare sau serviciu în parte, îndeplinind astfel rolul unui cont de rezultate. **Este un cont bifuncțional.**

Se creditează în cursul lunii, cu prețul de înregistrare al producției obținute, prin debitul contului 931 „Costul producției obținute", cu următoarea înregistrare contabilă:

931 „Costul producției obținute" = 902 „Decontări interne privind producția obținută"

Scanned with OKEN Scanner

Se debitează la sfârșitul lunii, prin creditul conturilor 921 „Cheltuielile activității de bază", 922 „Cheltuielile activităților auxiliare" și 925 „Cheltuieli de desfacere" cu formula contabilă:

902 „Decontări interne privind producția obținută"	=	%
		921 „Cheltuielile activității de bază"
		922 „Cheltuielile activităților auxiliare"
		925 „Cheltuieli de desfacere"

După efectuarea acestor două înregistrări se analizează soldul contului 902.

Debit	902 „Decontări interne privind producția obținută	Credit
Costul efectiv al producției obținute		Valoarea producției obținute la preț de livrare

Dacă soldul contului 902 este creditor, rezultă o diferență favorabilă, adică valoarea producției obținute la preț de livrare este mai mare decât costurile efective aferente producției obținute, iar dacă soldul contului 902 este debitor rezultă o diferență nefavorabilă, adică valoarea producției obținute la preț de livrare este mai mică decât costurile efective aferente producției obținute. Diferența favorabilă se înregistrează în roșu (cu minus), iar cea nefavorabilă în negru (cu plus), cu următoarea înregistrare contabilă:

903 „Decontări interne privind diferențele de preț"	=	902 „Decontări interne privind producția obținută"

După această ultimă înregistrare, contul 902 prezintă sold zero.

Dacă la finele perioadei, entitatea economică obține producție neterminată, aceasta se înregistrează la cost efectiv, în debitul contului 902 „Decontări interne privind producția obținută" și în creditul contului 933 „Costul producției în curs de execuție". În acest caz, contul 902 va prezenta la finele lunii, sold debitor. La începutul lunii următoare, prin de-stocarea producției neterminate, valoarea la cost de producție a producției neterminate se reia în gestiune, prin debitul contului 933

Scanned with OKEN Scanner

și creditul contului 902. În această situație se întocmesc următoarele două înregistrări contabile:

- *stocarea producției neterminate, la finele lunii curente:*

902 Decontări interne privind producția obținută = 933 Costul producției în curs de execuție

- *de-stocarea producției neterminate, la începutul lunii următoare:*

933 Costul producției în curs de execuție = 902 Decontări interne privind producția obținută

Grafic, funcționarea contului 902 este prezentată în figura nr. 2.2.

Contul **903 „Decontări interne privind diferențele de preț"** este un cont de transfer a diferențelor de preț calculate la sfârșitul lunii, între contul de calcul al acestora (creditul contului 902 „Decontări interne privind producția obținută") și debitul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile.

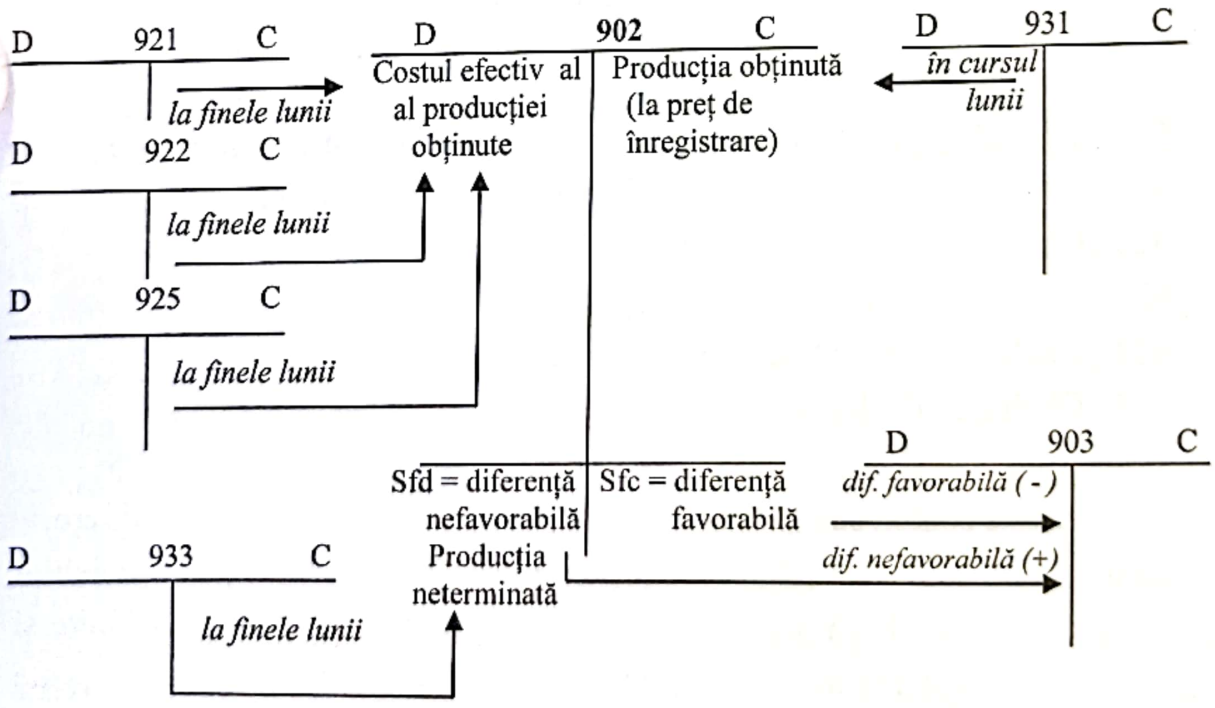


Figura 2.2. Schema funcționării contului 902 „Decontări interne privind producția obținută"

Scanned with OKEN Scanner

Este cont de activ și funcționează numai la finele lunii, astfel:

- *se debitează* prin creditul contului 902 „Decontări interne privind producția obținută";
- *se creditează* prin debitul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile", conform următoarelor înregistrări contabile:

903 „Decontări interne privind diferențele de preț"	=	902 „Decontări interne privind producția obținută"
901 „Decontări interne privind cheltuielile"	=	903 „Decontări interne privind diferențele de preț"

Grafic, funcționarea contului 903 este prezentată în figura nr. 2.3.

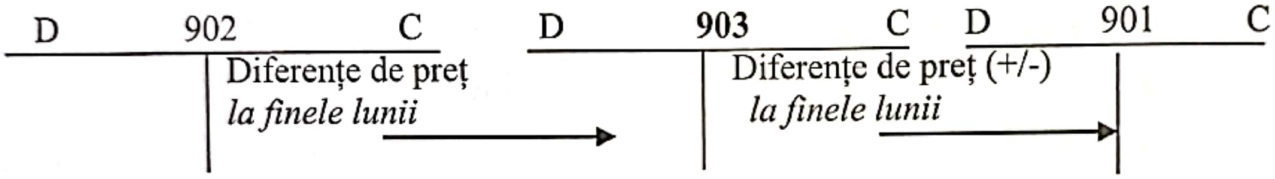


Figura 2.3. Schema funcționării contului 903 „Decontări interne privind diferențele de preț"

Grupa 92 „Conturi de calculație" cuprinde cinci conturi operaționale:

921 „Cheltuielile activității de bază";
922 „Cheltuielile activităților auxiliare";
923 „Cheltuieli indirecte de producție";
924 „Cheltuieli generale de administrație";
925 „Cheltuieli de desfacere".

Toate aceste conturi **sun conturi de activ,** iar la finele lunii prezintă sold zero.

Contul **921 „Cheltuielile activității de bază"** ține evidența cheltuielilor aferente activității de bază a entității economice (obținerea de produse finite și semifabricate, executarea de lucrări sau prestarea de servicii). Acest cont se poate dezvolta în analitice pe fiecare produs, lucrare și serviciu, cu ajutorul cărora se înregistrează și se urmăresc bugetele de cheltuieli directe.

Scanned with OKEN Scanner

Se debitează:

- în cursul lunii, cu cheltuielile directe efective preluate din contabilitatea financiară, prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile";
- la finele lunii, cu cheltuielile indirecte de producție, preluate din contul 923, cu cheltuielile generale de administrație preluate din contul 924 și cu cheltuielile de desfacere preluate din contul 925, cu următoarea înregistrare contabilă:

921 „Cheltuielile activității de bază"	=	%
		901 „Decontări interne privind cheltuielile"
		923 „Cheltuieli indirecte de producție"
		924 „Cheltuieli generale de administrație"
		925 „Cheltuieli de desfacere"

Se creditează la sfârșitul lunii cu:

- cheltuielile efective, pe articole de calculație ale producției finite obținute în cursul lunii, prin debitul contului 902 „Decontări interne privind producția obținută";
- costul efectiv al producției neterminate, prin debitul contului 933 „Costul producției în curs de execuție", cu formula contabilă:

%	=	921 „Cheltuielile activității de bază"
902 „Decontări interne privind producția obținută"		
933 „Costul producției în curs de execuție"		

Contul **922 „Cheltuielile activităților auxiliare"** ține evidența cheltuielilor activităților auxiliare care au ca obiect servirea activității de bază a entității furnizând acesteia energie electrică, aburi, apă, ambalaje și scule, sau efectuând lucrări și servicii (atelier de întreținere și reparații, servicii de transporturi etc.).

Este un cont de *activ.*

Scanned with OKEN Scanner

Se debitează în cursul lunii, cu:

- cheltuielile directe aferente activităților auxiliare, prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile";
- la sfârșitul lunii, cu valoarea prestațiilor reciproce executate de către secțiile auxiliare, prin creditul contului analitic corespunzător contului 922 și cu cheltuielile generale de administrație repartizate secțiilor auxiliare, prin creditul contului 924 „Cheltuieli generale de administrație", cu următoarea înregistrare contabilă:

922 „Cheltuielile activităților auxiliare"	=	%
		901 „Decontări interne privind cheltuielile"
		922 „Cheltuielile activităților auxiliare" (pe analiticele corespunzătoare)
		924 „Cheltuieli generale de administrație"

Se creditează la sfârșitul lunii, cu:

- valoarea prestațiilor primite de la alte sectoare auxiliare, prin debitul contului 922, analitice corespunzătoare;
- cheltuielile aferente activităților generale de administrație, prin debitul contului 924 „Cheltuieli generale de administrație";
- cheltuielile aferente prestațiilor către terți, prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile";
- cheltuielile efective aferente producției neterminate, prin debitul contului 933 „Costul producției în curs de execuție", cu următoarea înregistrare contabilă:

%	=	922 Cheltuielile activităților auxiliare
922 Cheltuielile activităților auxiliare (pe analiticele corespunzătoare)		
924 Cheltuieli generale de administrație		
901 Decontări interne privind cheltuielile		
933 Costul producției în curs de execuție		

Scanned with OKEN Scanner

Contul **923 „Cheltuielile indirecte de producție”** ține evidența cheltuielilor indirecte cu întreținerea și funcționarea utilajelor și a cheltuielilor comune fiecărei secții de producție (de bază sau auxiliare).

Se debitează în cursul lunii, cu:

- cheltuielile efective indirecte aferente fiecărei secții de bază, prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile”;
- cheltuielile indirecte aferente sectoarelor auxiliare, prin creditul contului 922 „Cheltuielile activităților auxiliare”, cu următoarea înregistrare contabilă:

923 Cheltuieli indirecte de producție	=	%	
		901 Decontări interne privind cheltuielile	
		922 Cheltuielile activităților auxiliare	

Se creditează la sfârșitul lunii, cu cheltuielile indirecte repartizate asupra producției de bază, prin debitul contului 921 „Cheltuielile activității de bază”, cu următoarea înregistrare contabilă:

921 Cheltuielile activității de bază	=	923 Cheltuieli indirecte de producție

Contul **924 „Cheltuieli generale de administrație”** ține evidența cheltuielilor ocazionate de administrarea și conducerea entității.

Se debitează în cursul lunii, cu:

- cheltuielile de administrație ale entității economice, prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile”;
- cheltuielile secțiilor auxiliare efectuate pentru administrația generală a entității, prin creditul contului 922 „Cheltuielile activităților auxiliare”, cu următoarea înregistrare contabilă:

924 Cheltuieli generale de administrație	=	%	
		901 Decontări interne privind cheltuielile	
		922 Cheltuielile activităților auxiliare	

Scanned with OKEN Scanner

Se creditează la sfârșitul lunii, cu cheltuielile generale de administrație repartizate asupra secțiilor de bază, prin debitul contului 921 „Cheltuielile activității de bază", cu următoarea înregistrare contabilă:

921 Cheltuielile activității de bază = 924 Cheltuieli generale de administrație

Contul **925 „Cheltuieli de desfacere"** ține evidența cheltuielilor efectuate în legătură cu desfacerea produselor fabricate (cheltuieli cu ambalarea produselor după predarea lor la magazie, cheltuieli de transport, manipulare, depozitare, înmagazinare, conservare, asigurare, perisabilități legale și alte cheltuieli legate de desfacerea producției marfă fabricate, lucrărilor prestate sau serviciilor executate).

Se debitează în cursul lunii, cu cheltuielile de desfacere preluate din contabilitatea financiară, prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile", cu formula contabilă:

925 Cheltuieli de desfacere = 901 Decontări interne privind cheltuielile

Se creditează la sfârșitul lunii, cu cheltuielile de desfacere repartizate asupra secțiilor de bază, prin debitul contului 921 Cheltuielile activității de bază", cu următoarea înregistrare contabilă:

921 Cheltuielile activității de bază = 925 Cheltuieli de desfacere

Din **grupa 93 „Costul producției"** fac parte conturile:
931 „Costul producției obținute" și
933 „Costul producției în curs de execuție".

Contul **931 „Costul producției obținute"** ține evidența producției obținute (produse finite, semifabricate destinate vânzării, lucrărilor executate și serviciilor prestate pentru terți, investiții proprii sau alte activități). El este utilizat pentru tranzitarea prețului de livrare al producției obținute între contul 902 „Decontări interne privind producția obținută" și contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile".

Scanned with OKEN Scanner

Este un cont de *activ* care se defalcă pe analitice corespunzătoare produselor fabricate, lucrărilor executate şi/sau serviciilor prestate, aşa cum au fost defalcate conturile 901 şi respectiv, contul 902.

Se debitează în cursul lunii, cu producţia obţinută exprimată la preţ de livrare, prin creditul contului 902 „Decontări interne privind producţia obţinută", cu următoarea înregistrare contabilă:

931 Costul producţiei obţinute	=	902 Decontări interne privind producţia obţinută

Se creditează la sfârşitul lunii, prin debitul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile", cu următoarea înregistrare contabilă:

901 Decontări interne privind cheltuielile	=	931 Costul producţiei obţinute

Contul **933 „Costul producţiei în curs de execuţie"** ţine evidenţa costului efectiv al producţiei în curs de execuţie. Este un cont de *activ.*

Se debitează la sfârşitul lunii, cu:

- cheltuielile efective aferente producţiei de bază, prin creditul contului 921 „Cheltuielile activităţii de bază";
- cheltuielile efective aferente producţiei auxiliare, prin creditul contului 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare", cu următoarea înregistrare contabilă:

933 Costul producţiei în curs de execuţie	=	%
		921 Cheltuielile activităţii de bază
		922 Cheltuielile activităţilor auxiliare

Se creditează, prin debitul contului 902 „Decontări interne privind producţia obţinută", cu următoarea înregistrare contabilă:

902 Decontări interne privind producţia obţinută	=	933 Costul producţiei în curs de execuţie

Scanned with OKEN Scanner

2.6. Organizarea contabilității cheltuielilor și a rezultatelor obținute din procesul de producție

Contabilitatea colectării cheltuielilor de producție începe cu identificarea și evaluarea factorilor de producție consumați și se continuă cu gruparea lor pe locuri de cheltuieli, pe obiecte de calculație și articole ori elemente primare de cheltuieli, precum și pe perioade de gestiune. Pentru colectarea cheltuielilor directe, respectiv indirecte de producție se debitează conturile de calculație (921 „Cheltuielile activității de bază", 922 „Cheltuielile activităților auxiliare", 923 „Cheltuieli indirecte de producție", 924 „Cheltuieli generale de administrație", 925 „Cheltuieli de desfacere") prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile".

Cheltuielile cu materiile prime

Consumurile de materii prime, fiind identificabile direct pe obiecte de calculație sunt evidențiate, fie la articolul de calculație „Materii prime și materiale directe", fie la elementul de cheltuială „Materii prime și materiale", în funcție de varianta aleasă, din cadrul conturilor 921 „Cheltuielile activității de bază" și 922 „Cheltuielile activităților auxiliare".

Cheltuielile cu materialele consumabile

Cheltuielile cu materialele consumabile care se pot identifica pe obiecte de calculație se vor înregistra în contabilitatea de gestiune ca și consumurile de materii prime. Consumurile de materiale consumabile care nu se pot identifica direct pe produs, lucrare, serviciu etc., se înregistrează la articolele de calculație 923.1 „Cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajului", cele consumate pentru asigurarea funcționării și reparației utilajelor și a celorlalte active fixe din secțiile de bază și auxiliare și contul 923.2 „Cheltuieli generale ale secției" cele consumate pentru nevoile gospodărești și administrative ale secțiilor de bază și auxiliare, 924 „Cheltuieli generale de administrație", cele consumate pentru nevoile administrative și de conducere ale entității și 925 „Cheltuieli de desfacere", în cazul materialelor consumate ca materiale de ambalat, ambalaje etc. Dacă se utilizează structura pe elemente primare de cheltuieli conturile sintetice 923, 924 și 925 se dezvoltă pe elementul de cheltuială respectiv.

Cheltuielile cu materialele de natura obiectelor de inventar

Cheltuielile cu materialele de natura obiectelor de inventar sunt consumuri ce nu pot fi identificate pe produs, lucrare, serviciu etc. Ele se înregistrează în contabilitatea de gestiune ca și cheltuielile cu materialele consumabile.

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile privind combustibilii, energia şi apa

Combustibilii, energia şi apa iau parte direct sau indirect la procesul de producţie. Ţinând seama de destinaţia lor, se pot distinge:

- consumuri de combustibili, energie şi apă în scopuri tehnologice;
- consumuri de combustibili, energie şi apă în scopuri administrativ-gospodăreşti.

În majoritatea cazurilor concrete din practica economică, cheltuielile cu combustibilii, energia şi apa sunt cheltuieli indirecte, identificabile în momentul înregistrării lor, numai la nivelul locurilor de cheltuieli. În funcţie de locurile de consum se debitează conturile 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare", 923 „Cheltuieli indirecte de producţie", 924 „Cheltuieli generale de administraţie", 925 „Cheltuieli de desfacere" cu analiticele corespunzătoare în funcţie de structura aleasă respectiv, articole de calculaţie sau elemente primare de cheltuieli.

Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi

În marea lor majoritate cheltuielile cu lucrările şi serviciile executate de terţi sunt cheltuieli indirecte, fiind înregistrate după caz, în debitul conturilor 923 „Cheltuieli indirecte de producţie", 924 „Cheltuieli generale de administraţie" şi 925 „Cheltuieli de desfacere". În situaţia în care cheltuielile din această categorie au un caracter direct, sunt evidenţiate la un articol de calculaţie distinct, în debitul conturilor 921 „Cheltuielile activităţii de bază" şi 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare".

Cheltuielile cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate

Aceste cheltuieli constând în impozite, taxe, contribuţii, pe care entitatea trebuie să le vireze bugetului sau altor organisme publice au caracter indirect şi ca urmare, se evidenţiază în funcţie de posibilitatea de localizare în debitul conturilor 923 „Cheltuieli indirecte de producţie", 924 „Cheltuieli generale de administraţie'', 925 „Cheltuieli de desfacere", după caz.

Cheltuielile cu personalul

În această categorie de cheltuieli sunt incluse cele cu salariile personalului, cu tichetele de masă şi cele privind asigurările şi protecţia socială. Cheltuielile cu salariile personalului direct productiv, fiind identificabile direct pe produse, lucrări, servicii etc., se înregistrează la articolul de calculaţie „Salarii directe" din cadrul debitului conturilor 921 „Cheltuielile activităţii de bază" şi 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare", în situaţia în care entitatea utilizează structura pe articole de calculaţie. Cheltuielile cu salariile personalului de conducere tehnic,

Scanned with OKEN Scanner

economic şi administrativ al secţiilor de producţie se evidenţiază la articolul de calculaţie „Cheltuieli generale ale secţiei" din cadrul contului 923 „Cheltuieli indirecte de producţie". Salariile cuvenite personalului tehnic, economic şi administrativ al entităţii se înregistrează în debitul contului 924 „Cheltuieli generale de administraţie" la articolul de calculaţie cu aceeaşi denumire. În contul 925 „Cheltuieli de desfacere" se înregistrează salariile cuvenite personalului folosit la operaţiile de desfacere a producţiei obţinute.

Cheltuielile privind asigurările şi protecţia socială se înregistrează astfel:

- contribuţiile calculate asupra salariilor directe în debitul conturilor 921 „Cheltuielile activităţii de bază „ şi 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare";
- contribuţiile calculate asupra salariilor indirecte din secţiile de bază şi auxiliare în debitul contului 923 „Cheltuieli indirecte de producţie „;
- contribuţiile calculate asupra salariilor personalului din sectorul administrativ şi desfacere în debitul contului 924 „Cheltuielile generale de administraţie", respectiv 925 „Cheltuieli de desfacere".

Nu este absolut necesar să se delimiteze articole de calculaţie separate pentru contribuţia la asigurările sociale, contribuţia la fondul de şomaj, contribuţia pentru asigurările sociale de sănătate, ele făcând parte integrantă din cheltuielile cu personalul.

Dacă, entitatea adoptă structura pe elemente primare de cheltuieli, conturile de calculaţie din grupa 92 se vor dezvolta pe elementele de cheltuieli corespunzătoare.

Alte cheltuieli de exploatare

Înregistrarea în contabilitatea de gestiune a altor cheltuieli de exploatare (pierderi din creanţe şi debitori diverşi, despăgubiri, amenzi, penalităţi, donaţii şi subvenţii acordate etc.) fiind cheltuieli indirecte presupune, după caz, debitarea conturilor 923 „Cheltuieli indirecte de producţie", 924 „Cheltuieli generale de administraţie", 925 „Cheltuieli de desfacere", la analiticele corespunzătoare şi creditarea contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile".

Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere

Cheltuielile de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere constând în consumul de imobilizări (amortizarea acestora), în provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli şi pentru deprecierea imobilizărilor şi activelor circulante, precum şi în ajustările corespunzătoare necesită debitarea în contabilitatea de gestiune a conturilor 921 „Cheltuielile activităţii de bază" şi 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare", în cazul amortizării imobilizărilor care

Scanned with OKEN Scanner

participă direct la producția în cauză, respectiv a conturilor 923 „Cheltuieli indirecte de producție", 924 „Cheltuieli generale de administrație" și 925 „Cheltuieli de desfacere" pentru celelalte cheltuieli indirecte de exploatare privind amortizările și provizioanele, conturi detaliate în operaționale, în structura pe elemente de cheltuieli sau articole de calculație.

Din procesul de producție pot rezulta produse finite, semifabricate, produse reziduale, lucrări executate și servicii prestate pentru terți, investiții proprii sau producție în curs de execuție. Pentru înregistrarea producției obținute în cursul perioadei se debitează contul 931 „Costul producției obținute" prin creditul contului 902 „Decontări interne privind producția obținută". Înregistrarea se realizează pe parcursul lunii, pe măsură ce se obține producția și ca urmare, la acel moment, costul efectiv fiind necunoscut, evaluarea acesteia se face la preț de înregistrare. La sfârșitul lunii, după stabilirea costului efectiv, se înregistrează diferențele de preț favorabile sau nefavorabile creditând contul 902 „Decontări interne privind producția obținută" în corespondență cu debitul contului 903 „Decontări interne privind diferențele de preț", în negru sau roșu, după caz. Livrarea producției către beneficiari, nu necesită înregistrări în contabilitatea de gestiune, ci doar în contabilitatea financiară.

2.7. Calculația costurilor pe baza sistemului de conturi

Procesul de calculație a costurilor efective poate fi privit ca o îmbinare complexă de activități specifice, desfășurate pe parcursul lunii și la finele acesteia, cu activități de înregistrare în conturile clasei 9 „Conturi de gestiune" în scopul delimitării cheltuielilor pe destinații, pe locuri de producție, pe produse, lucrări și servicii și pe feluri de cheltuieli.

Pot fi identificate următoarele etape:

Etapa 1. În această etapă are loc colectarea cheltuielilor pe destinații. Această colectare se referă atât la cheltuielile directe, cât și la cheltuielile indirecte. Vizează practic înregistrarea cheltuielilor în conturile grupei 92 „Conturi de calculație „ potrivit înregistrării contabile:

92x „Conturi de calculație" = 901 „Decontări interne privind cheltuielile"

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările au la bază aceleași documente justificative utilizate și pentru contabilitatea financiară a cheltuielilor, precum și diverse situații de regrupare a cheltuielilor pe destinații cum sunt: situația amortizării imobilizărilor, centralizatorul statelor de plată și altele. Se observă rolul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile", de reflectare (oglindă) care materializează dualismul contabil, asigurând independența contabilității de gestiune, de cea financiară.

Etapa 2. În cadrul acestei etape are loc decontarea cheltuielilor reciproce între secțiile auxiliare pentru nevoile proprii ale acestora. Aceste decontări sunt determinate de nevoia cunoașterii costului efectiv al producției obținute în cadrul secțiilor auxiliare, iar pentru calculul acestuia este necesară decontarea livrărilor reciproce. Decontarea se face în scară. Ordinea de decontare se stabilește de către fiecare entitate în parte, după criterii proprii.

Reflectarea în contabilitate a acestor decontări reciproce se face între analiticele contului 922 „Cheltuielile activităților auxiliare" unde analiticul debitor indică cheltuielile primite, iar analiticul creditor cheltuielile cedate (furnizate), astfel:

922/secț.aux „Cheltuielile activităților"	=	922/secț.aux „Cheltuielile auxiliare activităților auxiliare"

Etapa 3. Cuprinde calculul costului efectiv al producției auxiliare și repartizarea cheltuielilor respective pe activitățile de bază consumatoare, precum și pe celelalte sectoare de activitate din entitate (administrativ și desfacere). Reflectarea în contabilitate se face prin debitarea conturilor de calculație corespunzătoare locurilor de activitate și creditarea contului 922 „Cheltuielile activităților auxiliare" potrivit înregistrării contabile:

%	=	922 „Cheltuielile activităților auxiliare"
921 „Cheltuielile activității de bază"		
923 „Cheltuieli indirecte de producție"		
924 „Cheltuieli generale de administrație"		
925 „Cheltuieli de desfacere"		

Scanned with OKEN Scanner

Etapa 4. Repartizarea cheltuielilor indirecte de producție asupra produselor fabricate în cadrul activității de bază utilizând un anumit criteriu de repartizare, ales convențional, care să exprime cel mai bine legătura dintre cheltuielile de repartizat și baza de repartizare aleasă. Baza de repartizare trebuie să fie de aceeași natură pentru toate produsele asupra cărora se repartizează o anumită categorie de cheltuieli indirecte și să asigure o repartizare cât mai reală pe fiecare produs în parte. În funcție de particularitățile tehnologice și ale organizării producției, se pot utiliza ca baze de repartizare: salariile directe, materiile prime și materialele directe, orele de funcționare a utilajelor etc. Coeficienții de repartizare calculați pe fiecare secție, ca raport între totalul cheltuielilor indirecte de repartizat ale secției în cauză și suma bazelor de repartizare pe produse se înmulțesc cu baza de repartizare a fiecărui obiect de calculație obținând cota de cheltuieli indirecte de repartizat.

Reflectarea acestor cheltuieli indirecte ce se repartizează asupra cheltuielilor activității de bază se face prin înregistrarea contabilă următoare:

921„Cheltuielile activității de bază" = 923 „Cheltuieli indirecte de producție"

Contul 923 „Cheltuieli indirecte de producție" se soldează.

Etapa 5. Repartizarea cheltuielilor generale de administrație asupra produselor obținute se face, spre deosebire de repartizarea cheltuielilor indirecte unde utilizăm coeficienți de repartizare diferențiați pe secții, pe baza unui coeficient unic, stabilit asemănător metodologiei din etapa a patra, în funcție de anumit criteriu de repartizare, de exemplu „costul de secție".

Înregistrarea în contabilitatea de gestiune a operației de repartizare a cheltuielilor generale de administrație, la finele lunii, se realizează potrivit înregistrării contabile următoare:

921 „Cheltuielile activității de bază" = 924 „Cheltuieli generale de administrație"

Dacă există producție auxiliară vândută la terți, cheltuielile generale de administrație repartizate pentru aceasta se vor înregistra astfel:

922 „Cheltuielile activităților auxiliare" = 924 „Cheltuieli generale de administrație"

Scanned with OKEN Scanner

Contul 924 „Cheltuieli generale de administrație" se soldează.

Potrivit legislației în vigoare, cheltuielile generale de administrație pot să fie excluse din costul producției. În această situație cheltuielile respective care au fost colectate în contul 924 „Cheltuieli generale de administrație" nu se vor mai deconta asupra costului producției terminate, ci vor face obiectul unor decontări interne ale contabilității de gestiune, astfel:

902 „Decontări interne privind producția obținută" = 924 „Cheltuieli generale de administrație"

Etapa 6. Repartizarea cheltuielilor de desfacere asupra produselor obținute se poate face prin identificarea acestora pe produse sau dacă acest lucru nu este posibil, proporțional cu numărul de produse livrate sau cu alți parametri posibil de determinat (volum, greutate, suprafață etc.).

Prin această operațiune se adaugă la costul efectiv de producție al produselor executate, cheltuielile ocazionate de desfacerea acestora. Înregistrările contabile vor fi:

921 „Cheltuielile activității de bază" = 925 „Cheltuieli de desfacere"

iar, pentru producția auxiliară destinată vânzării către terți:

922 „Cheltuielile activităților auxiliare" = 925 „Cheltuieli de desfacere"

Contul 925 „Cheltuieli de desfacere" se soldează. Regularizarea cheltuielilor de desfacere când nu intră în costul produselor terminate, se realizează potrivit următoarei înregistrări contabile:

902 „Decontări interne privind producția obținută" = 925 „Cheltuieli de desfacere"

Etapa 7. În această etapă se procedează la determinarea cantitativă și valorică a producției neterminate prin metoda inventarierii. Cantitățile fizice rezultate, se evaluează la un cost prestabilit. Producția în curs de execuție se reflectă în contabilitatea de gestiune prin debitarea contului 933 „Costul

Scanned with OKEN Scanner

producției în curs de execuție" și creditarea contului 921 „Cheltuielile activității de bază" (dacă această producție a rezultat din activitatea de bază) și a contului 922 „Cheltuielile activităților auxiliare" (dacă această producție a rezultat din activități auxiliare):

933 „Costul producției în curs de execuție"	=	%
		921 „Cheltuielile activității de bază"
		922 „Cheltuielile activităților auxiliare"

Etapa 8. Are loc determinarea diferenței dintre prețul de înregistrare al producției intrate în depozit pe parcursul lunii și costul efectiv al producției finite stabilit la finele lunii.

Costul efectiv al producției finite reflectat după parcurgerea etapelor de la 1 la 7 în contul 921 „Cheltuielile activității de bază" și 922 „Cheltuielile activităților auxiliare" (dacă este cazul) se decontează asupra contului 902 „Decontări interne privind producția obținută" potrivit înregistrării contabile următoare:

902 „Decontări interne privind producția obținută"	=	%
		921 „Cheltuielile activității de bază"
		922 „Cheltuielile activităților auxiliare"

Contul 902 „Decontări interne privind producția obținută" conține în credit prețul de înregistrare al producției finite, iar în debit costul efectiv al acesteia. Diferența între prețul de înregistrare și costul efectiv al produselor finite poate fi favorabilă (în cazul în care contul 902 prezintă sold creditor) sau nefavorabilă (contul 902 are sold debitor) și se trece asupra contului 903 „Decontări interne privind diferențele de preț" astfel:

903 „Decontări interne privind diferențele de preț"	=	902 „Decontări interne privind producția obținută"

în roșu, sau negru, după caz.

Scanned with OKEN Scanner

De remarcat faptul că, există posibilitatea ca în debitul contului 902 „Decontări interne privind producția obținută" să se deconteze direct, la sfârșitul lunii toate cheltuielile directe, indirecte de secție, generale de administrație, de desfacere și cele ale activității auxiliare prin corespondență cu creditul conturilor grupei 92 „Conturi de calculație". Înregistrarea contabilă în această situație este:

902 „Decontări interne privind producția obținută"	=	%
		921 „Cheltuielile activității de bază"
		922 „Cheltuielile activităților auxiliare"
		923 „Cheltuieli indirecte de producție"
		924 „Cheltuieli generale de administrație"
		925 „Cheltuieli de desfacere"

Contul 921 „Cheltuielile activității de bază" nu mai intră în corespondență cu creditul celorlalte conturi din grupa 92 „Conturi de calculație".

Etapa 9. După ciclul de înregistrări de la 1 la 8 se constată că au rămas deschise conturile 901 „Decontări interne privind cheltuielile", 931 „Costul producției obținute", 933 „Costul producției în curs de execuție" și contul 903 „Decontări interne privind diferențele de preț". Ca atare, închiderea acestora se poate face înregistrând corelația dintre cheltuielile ocazionate și costul producției finite și al producției în curs de execuție, potrivit înregistrării contabile următoare:

901 „Decontări interne privind cheltuielile"	=	%
		931 „Costul producției obținute"
		933 „Costul producției în curs de execuție"
		903 „Decontări interne privind diferențele de preț"

Etapa 10. Cuprinde activitățile de stabilire a costului efectiv pe unitatea de produs.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul III

Metode de contabilitate și de calculație a costurilor

3.1. Caracterizarea generală a metodelor de calculație a costurilor

În general, prin metodă se înțelege calea de soluționare a unei probleme, calea care presupune un țel sau scontează un rezultat, calea spre obținerea a ceva, calea de a urma ordinea în gândire. În cazul calculației costurilor, prin metodă se poate înțelege, itinerariul parcurs pentru a ajunge de la o masă de cheltuieli definită în totalitate și localizată, la costul unitar al produselor, urmând câțiva pași esențiali: determinarea și delimitarea cheltuielilor de producție și desfacere pe sectoare de cheltuieli și pe purtători de costuri; repartizarea cheltuielilor indirecte; determinarea costurilor unitare ale produselor.

Metoda de calculație a costurilor cuprinde totalitatea procedeelor de colectare și de repartizare a costurilor pe locuri ocazionate și pe purtători de costuri.

În practica și teoria economică există o multitudine de metode de calculație a costurilor. Literatura de specialitate utilizează mai multe criterii de clasificare a acestor metode de calculație, dintre care menționăm: (a) perioada de apariție; (b) obiectul de calcul, și; (c) sfera de cuprindere.

a) După perioada de apariție

Metodele de calculație se clasifică în:

- *clasice* (metoda globală, pe comenzi, pe faze și metoda coeficienților de echivalență); și
- *moderne* (metoda costului normat, metoda standard, metoda costurilor directe, PERT-cost, T.H.M., G.P.).

b) **După obiectul de calcul**

Metodele de calculație a costurilor, pot fi:

- *pe purtătorii de costuri;*
- *pe locuri de cheltuieli; și*
- *metode mixte* (globală și pe faze).

c) **După sfera de cuprindere a costurilor în costul unitar**

Există două grupe de metode, respectiv:

- *metode absorbante (full-costing) și*
- *metode parțiale.*

Unii specialiști clasifică metodele de calculație a costurilor în ordinea evoluție lor, astfel:

I. Metode clasice (istorice, efective de calculație):

- metoda calculului direct (calculația simplă sau globală;
- metoda pe faze de fabricație;
- metoda pe comenzi;
- metoda costului normativ;

II. Metode moderne, evoluate:

- metoda costurilor standard (Standard cost);
- metoda costurilor directe (Direct-costing);
- metoda G.P. (George Perrin);
- metoda T.H.M. (tarif-oră-mașină);
- metoda PERT (Pert-cost);

III. Metode actuale, modernizate:

- metoda ABC (costul activității de bază);
- metoda ABM (managementul activității de bază);
- metoda Trget-costing (costurile țintă).

De asemenea, clasificare metodelor de calculație a costurilor se mai poate face și după alte criterii, precum:

1) după sfera de cuprindere:

- metode absorbante, full-cost – reprezintă metodele care iau în considerare toate resursele utilizate și cheltuielile aferente unui obiect al costului. *Spre exemplu*: metoda globală, pe faze, pe comenzi, standard-cost, Pert-cost, George Perrin, ABC etc.;
- metode parțiale (parțial-cost) – reprezintă acele metode care iau în considerare doar anumite resurse și cheltuielile aferente unui anumit obiect al costului. Obiect al costului reprezintă numele tehnic al produsului, proiectului, activității sau scopului pentru care costurile sunt măsurate. *De exemplu:* metoda Direct-cost, metoda costurilor directe;

Scanned with OKEN Scanner

2) după orientarea obiectului costurilor:

- metode orientate pe purtători de costuri, reprezintă metodele a căror orientare în vederea determinării costului unitar, se realizează la nivel de produs, lucrare sau serviciu. *De exemplu*: metoda globală, pe comenzi, standard-cost etc.;
- metode orientate pe locuri de costuri, reprezintă acele metode a căror orientare în vederea determinării costului unitar se realizează la nivel de loc de cheltuieli, sectoare, activități etc. *De exemplu*: metoda pe centre de responsabilitate, metoda ABC etc.;
- metode mixte, reprezintă acele metode a căror orientare în vederea determinării costurilor se realizează, atât la nivel de loc de cheltuieli, cât și la nivel de purtători. *De exemplu*: metoda globală, pe faze etc.;

3) după obiectivele urmărite:

- metode mono-obiective, reprezintă acele metode care au un scop unic. *De exemplu*: metode cu scop calculatoriu (metode clasice);
- metode pluriobiective, reprezintă acele metode ale căror obiective sunt multiple. De exemplu: metode cu scopuri multiple orientate decizional, pe bază de indicatori etc. (metode moderne).

3.2. Sisteme de calculație a costurilor pe locuri de cheltuieli sau centre de responsabilitate

Specificul metodei de calculație pe locuri de cheltuieli sau centre de responsabilitate constă în aceea că nu presupune urmărirea și nici calcularea lunară a costurilor pe produse. Aplicarea metodei presupune sectorizarea entității economice pe locuri de cheltuieli și constituirea acestora în centre de responsabilitate.

După gradul de autoritate al responsabilului, centrele de responsabilitate pot fi: *centre de cost*; *centre de profit*; *centre de investiții*.

Contabilitatea costurilor pe centre de cost are următoarele *obiective*: definirea centrelor de cost, respectiv împărțirea entității economice pe locuri generatoare de costuri; constituirea centrelor de responsabilitate; stabilirea costurilor unitare pe centrele de cost; alocarea costurilor pe centrele de cost și apoi pe produse; analiza abaterilor de la costurile planificate.

Scanned with OKEN Scanner

În funcție de modul de tratare a costurilor aferente consumurilor diferitelor categorii de resurse se pot stabili trei categorii principale de sisteme de contabilitate a costurilor: efectiv, normal și standard.

Organizarea contabilității cheltuielilor se face astfel încât să permită urmărirea cheltuielilor efective pe aceleași structuri pe care au fost programate.

Din calculația pe locuri de cheltuieli, la anumite perioade se pot calcula o serie de indicatori economici, cum sunt: cheltuieli totale la nivelul diferitelor locuri de cheltuieli (centre de responsabilitate); costul total al producției marfă a entității; costul producției globale a entității economice. De asemenea, la anumite intervale de timp se poate calcula și costul unitar, fiind parcurse în acest sens etapele corespunzătoare calculației costurilor pe purtători.

Specificul metodei constă în aceea că, nu presupune urmărirea și nici calcularea lunară a costurilor pe produse, din următoarele considerente:

- se consideră suficientă pentru aprecierea eficienței activității determinarea și cunoașterea unor indicatori cum sunt: costul complet al producției marfă, costul global al producției, cheltuielile totale ale fiecărei secții în parte;
- pentru decontarea cheltuielilor totale ale secțiilor auxiliare asupra locurilor consumatoare se utilizează calculul matricial, nemaifiind necesar calculul costului unitar în acest caz;
- în locurile de cheltuieli constituite ca centre de responsabilitate și care nu se concretizează în bunuri materiale sau servicii ce pot fi cuantificate, astfel încât, aprecierea activității acestora se face comparând cheltuielile efective cu prevederile din bugetele de cheltuieli.

Una din premisele aplicării acestei metode o constituie asigurarea unei sectorizări raționale a entității economice, pe locuri de cheltuieli și constituirea acestora în centre de responsabilitate. Această sectorizare nu se face în mod aleatoriu, ci trebuie să exprime organizarea tehnico-economică a locurilor de producție unde au loc cheltuieli și se obțin rezultate.

După gradul de autoritate al responsabilului, centrele de responsabilitate pot fi:

- *centre de cost*, când responsabilul centrului are autoritate numai asupra costurilor generate de centrul respectiv, iar performanțele se evaluează prin compararea costurilor planificate cu cele efective;

Scanned with OKEN Scanner

- *centre de profit,* când responsabilul centrului are autoritate, atât asupra cheltuielilor, cât şi asupra veniturilor, iar performanţele se evaluează prin compararea profiturilor planificate cu cele realizate;
- *centre de investiţii,* când responsabilul centrului are autoritate atât asupra profitului cât şi a investiţiilor, iar performanţele se evaluează prin compararea profitului şi a nivelului investiţiilor planificate cu cele efectiv realizate.

Centrele de cost, din punct de vedere contabil, reprezintă un instrument cu ajutorul căruia cheltuielile indirecte prestate în cadrul acestor centre sunt deduse din totalul cheltuielilor indirecte ale entităţii economice, în scopul identificării locurilor generatoare de costuri şi a estimării cât mai exacte a costurilor pe produs şi a rentabilităţii fiecărui produs.

Contabilitatea costurilor pe centre de cost are o serie de *obiective*, dintre care cele mai importante sunt:

- definirea centrelor de cost, respectiv împărţirea entităţii economice pe locuri generatoare de costuri;
- constituirea centrelor de responsabilitate;
- stabilirea costurilor unitare pe centrele de cost;
- alocarea costurilor pe centrele de cost şi apoi pe produse;
- analiza abaterilor de la costurile planificate.

1) Definirea centrelor de cost

Pentru definirea centrelor de cost se pot enumera următoarele *criterii:*

- natura activităţii desfăşurate;
- existenţa unei relaţii directe între intrări şi ieşiri;
- fluxurile de materiale în activitatea entităţii economice;
- posibilitatea comensurării consumului de utilităţi;
- dimensiune optimă;
- situarea geografică în aceeaşi zonă sau în zone apropiate;
- posibilitatea numirii unui responsabil pentru costurile din locul respectiv.

Avantajele constituirii centrelor de cost:

- sunt stabilite în concordanţă cu fluxul normal al activităţilor din cadrul entităţii economice;
- colectarea cheltuielilor se face simplu şi eficient;
- se urmăresc periodic, atât costurile efective, cât şi abaterile de la nivelurile planificate, pe centre de cost, pe produse şi pe comenzi interne;

Scanned with OKEN Scanner

- permit actualizarea periodică a metodelor de urmărire și de repartizare a cheltuielilor pe centre de cost;
- prin calculul și analiza costurilor se pot elabora bugetele de costuri pentru perioada următoare;
- descentralizarea responsabilităților în domeniul costurilor;
- oferă posibilitatea motivării personalului și schimbării atitudinii acestuia față de nivelul costurilor.

2) Constituirea centrelor de responsabilitate

În vederea constituirii centrelor de responsabilitate trebuie să se respecte următoarele *principii:*

a) Principiul congruenței – presupune ca centrele de responsabilitate să fie astfel constituite încât, relațiile dintre veniturile realizate și costurile care le-au cauzat să fie direct identificabile pe centrele de responsabilitate, adică suprapunerea centrelor de costuri cu domeniile de responsabilitate.

Aceasta permite, atât o alocarea rațională a costurilor pe centre, cât și eficacitatea controlului asupra costurilor;

b) Principiul clarității – presupune o diferențiere clară între centrele de responsabilitate, astfel încât, repartizarea costurilor să poată fi făcută ușor pe aceste centre;

c) Principiul economicității și al simplității – impune ca împărțirea entității economice pe centre de responsabilitate să fie făcută atât de detailat încât, să fie economică și să nu se piardă privirea de ansamblu asupra entității.

3) Stabilirea costurilor unitare pe centrele de cost

Această activitate se face în funcție de specificul activității fiecărui centru. Aceste costuri unitare vor constitui apoi prețul intern de decontare al serviciilor prestate în cadrul centrului.

4) Alocarea cheltuielilor pe centrele de cost și apoi pe produse

Costurile cumulate la nivelul centrelor de cost furnizoare de servicii de interes general vor fi alocate centrelor de cost productive, care la rândul lor le vor aloca (repartiza) asupra costului produselor.

Alocarea costurilor poate fi făcută prin două metode principale, respectiv:

- metoda repartizării; și
- metoda decontării.

Metoda repartizării se utilizează atunci când costurile centrului prestator nu se pot identifica pe beneficiari. În acest caz toate costurile centrului prestator se

Scanned with OKEN Scanner

repartizează pe centrele beneficiare folosind o *cheie (bază) de alocare* determinată la nivelul centrelor beneficiare, care poate fi: ore-mașină prestate, ore-om prestate, costurile totale de producție etc. Repartizarea costurilor pe centre de cost sau pe produse se face prin intermediul costurilor unitare sau al coeficienților de repartizare, stabiliți pe baza cheilor de alocare.

Costul unitar reprezintă costul unității de prestație a unui centru. El se calculează prin împărțirea costurilor totale ale centrului la numărul de unități ale cheii de alocare.

Coeficientul de repartizare reprezintă ponderea cu care un centru de cost sau un produs a beneficiat de activitățile efectuate în cadrul unui centru de cost. Acesta se calculează prin raportarea numărului de unități ale cheii de alocare aferente centrului de cost sau produsului primitor la numărul de unități ale cheii de alocare aferente tuturor centrelor de cost sau produselor primitoare.

Metoda decontării este recomandat a se folosi în situația în care este posibilă identificarea exactă a beneficiarului prestației. Această metodă facilitează depistarea situațiilor de subutilizare a capacității centrelor de cost și luarea măsurilor ce se impun.

O problemă cu care se confruntă alocarea costurilor este interdependența dintre centrele prestatoare de servicii, care prestează servicii atât sectoarelor productive, cât și între ele. Pentru tratarea acestor interdependențe se utilizează următoarele metode:

- *metoda directă*, constă în alocarea costurilor centrelor prestatoare de servicii numai către centrele productive, este cea mai puțin costisitoare dar în acest caz nu există un control riguros al costurilor;
- *metoda nivelelor de alocare*, când centrele de cost sunt ierarhizate pe diferite nivele iar alocarea se face numai în jos și unui centru care și-a alocat serviciile nu i se mai alocă alte costuri; este o metoda mai puțin costisitoare dar nu rezolvă în totalitate obiectivele contabilității de gestiune, costurile nefiind identificate în întregime pe beneficiari;
- *metoda alocării reciproce,* se bazează pe rezolvarea unui sistem de ecuații, de unde și denumirea de metoda ecuațiilor simultane, în care necunoscutele sunt reprezentate de costurile ce urmează a fi alocate între centrele prestatoare de servicii, de unde apoi sunt alocate centrelor productive; este o metoda mai exactă dar și mai costisitoare.

Scanned with OKEN Scanner

5) Analiza abaterilor de la costurile planificate

Analiza abaterilor se face pe centrele de cost şi pe produs.

a) *Analiza abaterilor pe centre de cost*

În cazul centrelor de cost analiza abaterilor se referă numai la costurile indirecte pe produs, care constituie bugete ale acestor centre. Abaterea reprezintă diferența dintre nivelul costurilor efective şi nivelul planificat (bugetat) al costurilor. La nivelul unui centru de cost putem avea două tipuri de abateri, respectiv:

- abaterea de utilizare; şi
- abaterea de consum.

Abaterea de utilizare se datorează utilizării incomplete a capacității de producție a centrului şi se calculează cu relația:

$$\mathbf{Au = Bf - Bp} \qquad (3.1)$$

unde, Au = reprezintă abaterea de utilizare;
Bf = bugetul flexibil;
Bp = bugetul planificat.

Bugetul flexibil reprezintă bugetul planificat corectat cu utilizarea efectivă a capacității acestuia. Ținând cont de faptul că gradul de utilizare a capacității de producție a unui centru influențează doar costurile variabile ale centrului, relația de calcul pentru bugetul flexibil este următoarea:

$$\mathbf{Bf = Bp.cf + Ka * Bp.cv} \qquad (3.2)$$

unde, Bp.cf = reprezintă bugetul planificat al costurilor fixe;
Ka = reprezintă coeficientul de actualizare (corectare), calculat în funcție de gradul de utilizare a capacității de producție a centrului;
Bp.cv = bugetul planificat al costurilor variabile.

În cazul unei utilizări a capacității de producție a centrului sub nivelul planificat (Ku < 1) avem o subutilizare (Au<0), iar dacă activitatea centrului se desfăşoară cu o eficiență mai mare decât cea planificată (Ku>1) avem o abatere de suprautilizare (Au>0).

Scanned with OKEN Scanner

Abaterea de consum se referă la depășirea nivelului planificat (bugetat) al consumului diferitelor resurse în cadrul centrului. Ea se calculează cu relația:

$$\mathbf{Ac = Be - Bf} \qquad (3.3)$$

unde, Ac = reprezintă abaterea de consum;
Be = reprezintă bugetul efectiv.

Abaterea totală a centrului (At) reprezintă suma dintre abaterea de utilizare și abaterea de consum, adică:

$$\mathbf{At = Au + Ac = (Bf - Bp) + (Be - Bf) = Be - Bp} \qquad (3.4)$$

b) *Analiza abaterilor pe produs*

Costul total al unui produs poate fi determinat pe baza consumului de resurse, conform relației:

$$\mathbf{C = \sum_i p_i * r_i * q} \qquad (3.5)$$

unde: C = reprezintă costul total al produsului;
p_i = prețul unitar al resursei „i";
r_i = cantitatea din resursa „i" consumată pe produs (consumul specific);
q = cantitatea de produse obținute.

Pornind de la relația de mai sus se pot defini următoarele categorii de costuri:
- costul planificat:

$$\mathbf{Cp = \sum_i p_{pi} * r_{pi} * q_p} \qquad (3.6)$$

- costul actualizat la producția efectivă:

$$\mathbf{Caq = \sum_i p_{pi} * r_{pi} * q_e} \qquad (3.7)$$

- costul actualizat la consumul efectiv :

$$\mathbf{Car = \sum_i p_{pi} * r_{ei} * q_e} \qquad (3.8)$$

Scanned with OKEN Scanner

- costul efectiv:

$$Ce = \sum_{i} p_{ei} * r_{ei} * q_e \quad (3.9)$$

Corespunzător acestor categorii de costuri avem următoarele tipuri de abateri:

- Abatere de structură:

$$As = Caq - Cp \quad (3.10)$$

- Abatere de cantitate (de resurse):

$$Ar = Car - Caq \quad (3.11)$$

- Abatere de preț:

$$Ap = Ce - Car \quad (3.12)$$

- Abaterea totală:

$$At = As + Ar + Ap = Ce - Cp \quad (3.13)$$

Sisteme de contabilitate a costurilor

În funcție de modul de tratare a costurilor aferente consumurilor diferitelor categorii de resurse se pot stabili trei categorii principale de sisteme de contabilitate a costurilor: efectiv, normal și standard.

a. Sistemul de contabilitate a costurilor efective ia în considerare toate articolele de calculație la cost efectiv. În cazul utilizării acestui sistem există unele probleme în stabilirea nivelului efectiv al cheltuielilor de regie pe comenzi sau pe produse.

b. Sistemul de contabilitate a costurilor normale ia în considerare doar costurile directe pe produs la nivel efectiv, iar costurile indirecte sunt repartizate pe baza unor rate prestabilite (planificate). Aceste rate planificate sunt stabilite la începutul perioadei de gestiune, prin împărțirea costurilor de regie estimate la nivelul estimat al cheii de alocare. Costurile de regie efective sunt apoi repartizate asupra comenzilor sau produselor prin înmulțirea nivelului efectiv al cheii de alocare cu această rată planificată a regiilor.

c. Sistemul de contabilitate a costurilor standard folosește nivelul prestabilit (standard) pentru:

- consumurile de materiale și pentru prețurile acestora;
- cantitatea de manoperă necesară, exprimată în om-ore și salariul orar pe categorii.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul cheltuielilor de regie acestea se vor repartiza prin înmulțirea nivelului prestabilit al ratelor de regie cu standardul stabilit pentru cheia de alocare.

3.3. Metode absorbante de calculație a costurilor

Metodele absorbante includ în costul unitar toate cheltuielile ocazionate cu producerea și comercializarea produselor. Acestea sunt: metoda globală, pe comenzi, pe faze, metoda costului standard, metoda costurilor normate, metoda THM, metoda GP). *Metodele parțiale* iau în calculul costului unitar numai anumite costuri ocazionate de producția şi comercializarea produselor. Acestea sunt: metoda Direct-costing şi metoda costurilor directe.

Metodele de contabilitate și de calculație a costurilor de tip total („full-costing") numite și metode de tip absorbant, se caracterizează prin aceea că, în procesul de determinare a costului, încorporează cheltuielile directe generate de producția produselor, lucrărilor și serviciilor respective, dar și cheltuielile cu caracter indirect, atât în raport cu produsele, lucrările și serviciile respective, cât și în raport cu locurile de ocazionare (fabrici, secții, ateliere, puncte de lucru), rezultând în final un cost complet. Costul complet astfel determinat la finele lunii are caracter de cost efectiv, iar costul complet calculat înainte de începerea procesului de fabricație are caracter de cost prestabilit, planificat.

În cazul metodelor absorbante, în determinarea costului efectiv se parcurg în general următoarele etape:

a) determinarea costurilor directe care se includ în totalitate în costul complet al produselor, lucrărilor sau serviciilor;
b) determinarea costurilor indirecte de producție care în urma analizei se repartizează asupra produselor, lucrărilor sau serviciilor;
c) determinarea costului de producție al produselor, lucrărilor sau serviciilor;
d) determinarea costurilor regiei generale a entității economice, care în urma analizei se repartizează asupra produselor, lucrărilor sau serviciilor;
e) determinarea costurilor de distribuție;
f) determinarea costului complet.

Din categoria metodelor de calculație absorbante fac parte următoarele:

- metoda globală;
- metoda pe faze;

Scanned with OKEN Scanner

- metoda pe comenzi;
- metoda costului standard;
- metoda costurilor normate;
- metoda T.H.M. (timp-oră-maşină);
- metoda G.P.

După unii autori aceste metode se clasifică în două mari grupe, respectiv:

- metode clasice de calculaţie a costurilor (metoda globală, metoda pe comenzi şi metoda pe faze);
- metode complexe de calculaţie a costurilor (metoda costului standard şi metoda costurilor normate).

3.3.1. Metoda globală

Metodă globală este aplicată de către entităţile economice care fabrică un singur produs, la care, de regulă, la finele perioadei de gestiune nu există semifabricate sau producţie neterminată.

Metodă globală, fiind o metodă absorbantă, determină costurile totale de producţie (costul complet) prin colectarea tuturor costurilor directe aferente produsului, lucrării sau serviciului, iar costurile indirecte se colectează, în funcţie de caracterul lor, în conturi separate, repartizându-se apoi asupra produselor, lucrărilor şi serviciilor. Sunt utilizate astfel, pentru colectarea cheltuielilor, două conturi de calculaţie, respectiv:

- contul 921 „Cheltuielile activităţii de bază" şi
- contul 923 „Cheltuieli indirecte de producţie".

Toate cheltuielile având caracter direct se vor transfera ulterior în contul 921. Evidenţa analitică se ţine pe feluri de cheltuieli, prin analiticele deschise în cadrul celor două conturi sintetice, respectiv 921 şi 923. Costul efectiv al unui produs se determină prin însumarea atât a costurilor directe, cât şi a celor indirecte aferente unui produs şi raportarea lor la cantitatea de produse obţinută.

$$c = \frac{C_d + C_i}{Q} \qquad (3.14)$$

unde, c = reprezintă costul efectiv pe unitate de produs;

C_d = suma costurilor directe de producţie;

Scanned with OKEN Scanner

C_i = suma costurilor indirecte de producție;
Q = cantitatea de produse obținută.

Metoda globală se poate aplica în două variante:

a) varianta pe feluri de costuri, în care calculația costurilor se poate face în funcție de producția fabricată, pe de o parte sau în funcție de producția fabricată și vândută, pe de altă parte;

b) varianta pe locuri de cheltuieli, în care calculația se face în funcție de cheltuielile locului și producția fabricată pe locul respectiv. Costurile de administrație și de distribuție se raportează la cantitatea de produse obținută.

a1) Varianta pe feluri de costuri, în funcție de producția obținută

Modelul de calcul în cazul variantei pe feluri de costuri în funcție de cantitatea fabricată este potrivit relației de calcul următoare:

$$c = c_d + c_i \qquad (3.15)$$

unde, c = reprezintă costul unitar al produsului fabricat, lucrării executate sau serviciului prestat;
c_d = suma costurilor directe aferente produsului, lucrării sau serviciului;
c_i = suma costurilor indirecte aferente produsului, lucrării sau serviciului.

a2) Varianta pe feluri de costuri în funcție de cantitatea fabricată și vândută

În cazul utilizării acestei variante costurile directe se raportează la cantitatea fabricată iar cele indirecte la cantitatea vândută. Modelul de calcul se prezintă astfel:

$$C = \frac{Cd}{Qf} + \frac{Ci}{Qv} \qquad (3.16)$$

unde, C_d = reprezintă suma costurilor directe de producție;
C_i = reprezintă suma costurilor indirecte de producție;
Qf = reprezintă cantitatea de producție fabricată;
Q_v = reprezintă cantitatea de producție vândută.

Scanned with OKEN Scanner

b) Varianta pe locuri de cheltuieli

Această variantă a metodei globale presupune determinarea costurilor pe locuri de cheltuieli. Metoda de calculație pe locuri de cheltuieli are în vedere legăturile existente între locurile generatoare de cheltuieli și structura tehnologică a entității economice, care este împărțită pe locuri de cheltuieli, calculându-se costul pe fiecare loc. Apare însă necesitatea repartizării cheltuielilor fiecărui loc asupra produselor, calculația pe locuri fiind astfel redusă tot la calculația pe produs.

Etapele care se parcurg în cazul acestei metode sunt următoarele:

a) se colectează cheltuielile pe fiecare loc principal sau auxiliar în parte;
b) se calculează cheltuielile unitare ale locurilor auxiliare cu caracter indirect în raport cu celelalte locuri;
c) se calculează cheltuielile efective pe locurile constituite pentru activitatea de bază;
d) se calculează costul efectiv al produsului.

3.3.2. Metoda pe comenzi

Această metodă se aplică la entitățile economice cu producție individuală și de serie mică. Specific acestui tip de producție este că, produsul finit se obține prin asamblarea părților sale componente fabricate anterior în paralel, în diferite secții sau ateliere ale entității economice sau chiar în alte întreprinderi. În acest caz purtătorul de cheltuieli utilizat în planificarea costurilor este produsul, iar cel utilizat pentru înregistrarea cheltuielilor efective este comanda. Obiectul comenzii poate fi:

- producția individuală, care de regulă se organizează în varianta fără semifabricate;
- producția de serie care se organizează, atât în varianta cu semifabricate, cât și în varianta fără semifabricate.

Modelul de calcul al costului planificat este următorul:

$$C_{cp} = \frac{\sum_{j=1}^{m} Cdj + \sum_{k=1}^{n} Cik}{Q} \qquad (3.17)$$

unde, C_{cp} = reprezintă costul complet planificat;
C_{dj} = reprezintă cheltuielile directe pe articole de calculație;

Scanned with OKEN Scanner

C_{ik} = reprezintă cheltuielile indirecte pe articole de calculație;
Q = reprezintă cantitatea de produse fabricate;
j = 1, 2, . . . , m = reprezintă articolele de calculație pentru cheltuielile directe;
k = 1, 2, . . . ,n = reprezintă articolele de calculație aferente cheltuielilor indirecte.

Organizarea calculației după această metodă presupune deschiderea de analitice pe comenzi, în cadrul contului 921 „Cheltuielile activității de bază", iar în cadrul fiecărei comenzi cheltuielile sunt evidențiate pe locuri de ocazionare (secții, ateliere, fabrici) și pe articole de calculație.

În cadrul contului 923 „Cheltuielile indirecte de producție" se deschid analitice pe locuri de ocazionare, de unde se vor repartiza apoi pe comenzile executate în acele locuri (sectoare), respectiv asupra analiticelor corespunzătoare ale contului 921 „Cheltuielile activității de bază".

Costul unitar efectiv se determină la finalizarea comenzii, prin însumarea tuturor cheltuielilor efectuate și raportarea lor la cantitatea fabricată.

Dacă la finele unei perioade de calcul (de exemplu, luna calendaristică) unele comenzi sunt neterminate, cheltuielile înregistrate pe acele comenzi se evidențiază ca producție în curs de execuție. În cazul comenzilor cu ciclu lung de fabricație, din care rezultă unele produse parțiale ce se predau la depozit sau se livrează clienților înainte de finalizarea întregii comenzi, acestea se evaluează la costul planificat. La terminarea comenzii, diferențele ce rezultă între costul efectiv și costul planificat (de înregistrare) la care au fost înregistrate produsele înainte de finalizarea întregii comenzi, afectează costul ultimului lot finalizat din comandă.

3.3.3 Metoda pe faze

Metoda ce calculație pe faze se aplică în unitățile patrimoniale care au ca obiect producția de masă, caracterizată prin fabricarea unor cantități mari de produse care prezintă stabilitate în ceea ce privește nomenclatura lor (ca de exemplu: unități din industria alimentară, industria textilă, industria chimică, minieră și carboniferă, rafinării de prelucrare a petrolului etc.). Aceste produse se obțin de regulă în cadrul unor faze succesive de prelucrare a uneia sau mai multor materii prime.

Calculația pe faze implică desfășurarea lucrărilor privind determinarea costului, conform schemei următoare de principiu, specifică metodelor de tip total:

- colectarea cheltuielilor directe pe faze și a cheltuielilor indirecte pe sectoare de cheltuieli;

Scanned with OKEN Scanner

- repartizarea cheltuielilor indirecte determinate pe sectoare, asupra fazelor de calculație;
- determinarea costului unitar al semifabricatelor și produselor finite.

Aplicarea metodei de calculație pe faze la condițiile concrete care există în cadrul unei entități economice, presupune găsirea unor soluții de rezolvare pentru o serie de probleme, precum:

a) stabilirea fazelor de calculație a costurilor;
b) reflectarea costului semifabricatelor interne pe faze de calculație;
c) repartizarea cheltuielilor de producție între două sau mai multe produse obținute simultan din aceeași fază.

Fazele de calculație se stabilesc prin divizarea procesului tehnologic, în punctele sale cheie, fie prin compararea cu alte unități (cu condiția ca procesul tehnologic să fie același), fie prin observație.

Fazele de calculație stabilite se vor simboliza, iar simbolul atribuit fiecărei faze se va regăsi pe fiecare document care consemnează efectuarea consumului și producția realizată în cadrul lor. Pe fazele de calculație se identifică cheltuielile directe și cheltuielile indirecte.

Cheltuielile directe se înregistrează în contul 921 „Cheltuielile activității de bază", deschis în analitic pe faze, pe purtători de cost și pe articole de calculație.

Cheltuielile indirecte se contabilizează folosind conturile 923 „Cheltuieli indirecte de producție" și 924 „Cheltuieli generale de administrație".

La sfârșitul perioadei de gestiune, cheltuielile colectate în debitul conturilor 923 și 924 pe feluri de cheltuieli, se repartizează folosind procedeul suplimentării. Astfel, contul 921 prezintă totalul cheltuielilor de producție care vor fi luate în calcul la determinarea costului unitar.

Lucrările de calculație a costurilor trebuie organizate astfel încât, în costul unitar sau total, să se includă cheltuielile de producție în dependența lor față de stadiile de prelucrare, în cadrul căror pot rezulta semifabricate, care pot fi sau nu depozitate.

În raport cu specificul procesului tehnologic și de criteriile de delimitare a fazelor, metoda de calculație pe faze poate fi elaborată în două variante:

a. variante cu semifabricate;
b. varianta fără semifabricate.

a) Metoda pe faze cu varianta cu semifabricate

Această variantă a metodei pe faze se aplică în situația în care rezultatele unei faze nu trec imediat și în totalitate spre prelucrare în faza următoare, ci se

Scanned with OKEN Scanner

materializează în semifabricate care inițial se înmagazinează, iar ulterior pot trece în faza următoare sau pot fi livrate ca atare în afara entității economice.

Metoda presupune calculația costului pentru fiecare semifabricat în parte, utilizând nomenclatura completă a articolelor de calculație și cu transferarea cheltuielilor de la o fază, la altă fază. Se iau în considerare, atât costul materiilor prime sau al semifabricatelor primite din faza anterioară, cât și cheltuielile directe și indirecte ale fazei respective, astfel încât, costul ultimei faze să fie și costul produsului finit.

În contabilitatea de gestiune se vor deschide analitice pe faze, în cadrul contului 921 „Cheltuielile activității de bază", costul fiind determinat pentru fiecare fază în parte. În cazul în care, din fazele de fabricație se obțin mai multe produse, în cadrul contului 921 „Cheltuielile activității de bază" se vor deschide analitice de gradul I, pe faze (cu rolul de centre de cheltuieli), iar în cadrul acestora, se vor deschide analitice de gradul II, pe produse (cu rolul de purtători de costuri).

Totodată, în cadrul contului 923 „Cheltuieli indirecte de producție" se vor deschide analitice pe faze, de unde aceste cheltuieli vor fi repartizate asupra produselor fabricate, în fazele respective, în fapt, asupra analiticelor corespunzătoare ale contului 921. Pentru exemplificare considerăm o entitate economică în care procesul de producție a fost divizat în patru faze de calculație, relațiile de calcul fiind următoarele:

- pentru faza I-a: $Cuf1 = \frac{(Cdf1+Cif1)}{Q1}$ (3.18)

- pentru faza a II-a: $Cuf2 = \frac{(Q1\ x\ Cuf1)+(Cdf2+Cif2)}{Q2}$ (3.19)

- pentru faza a III-a: $Cuf3 = \frac{Q2\ x\ Cuf2+(Cdf3+Cif3}{Q3}$ (3.20)

- pentru faza a IV-a: $Cuf4= \frac{Q3\ x\ Cuf3+(Cdf4+Cif4)}{Q4} = Ccu$ (3.21)

unde, Cuf = reprezintă costul unitar al fazei (1, 2, 3 și respectiv 4);

Cdf = reprezintă cheltuieli directe ale fazei;

C_{if} = reprezintă cheltuielile indirecte ale fazei;

Q = reprezintă cantitatea de semifabricate, respectiv de produse obținute;

C_{cu}= reprezintă costul complet unitar al produsului.

Scanned with OKEN Scanner

Deci, costul unitar al ultimei faze reprezintă chiar costul unitar al produsului pentru care se face calculația. Generalizând relațiile ( ) la ( ) se obține următoarea relație generală de calcul a costului unitar, după metoda pe faze în varianta cu semifabricate:

$$Ccu = \frac{(Qf-1 \; x \; Cuf-1)+(Cdf+Cif)}{Qf} \qquad (3.22)$$

unde, c_{uf-1} = reprezintă costul unitar al semifabricatului obținut după penultima fază;
C_{df} = cheltuielile directe ale ultimei faze;
C_{if} = reprezintă cheltuielile indirecte aferente ultimei faze;
Q_f = reprezintă cantitatea de produse obținute;
Q_{f-1} = reprezintă cantitatea de semifabricate intrate în prelucrare la ultima fază.

b) Metoda pe faze cu varianta cu semifabricate

Această variantă a metodei pe faze se aplică la entitățile economice care obțin un număr mare de produse din semifabricate și care trec de la o fază la alta, fără depozitare. Aplicarea metodei presupune determinarea cheltuielilor directe și indirecte, pentru fiecare fază de calculație în parte, fără a se face transferarea cheltuielilor de la o fază, la alta. Pentru aceasta, în contul de cheltuieli, se deschid analitice corespunzătoare fazelor, iar costul unitar al produsului finit se obține însumând pe articole de calculație, cheltuielile de la toate aceste analitice (faze) și raportarea sumei calculate astfel, la total cantitate producție obținută.

Relația de calcul este următoarea:

$$Ccu = \frac{\sum_{f=1}^{n}(Cdf+Cif)}{Qf} \qquad (3.23)$$

unde, c_{cu} = reprezintă costul complet unitar;
C_{df} = reprezintă cheltuielile directe aferente fazei „f";
C_{if} = reprezintă cheltuielile indirecte aferente fazei „f";
Q_f = producția fizică obținută după ultima fază, deci cantitatea de produse finite;
f = 1, 2,..., n = reprezintă fazele de calculație.

Scanned with OKEN Scanner

Repartizarea cheltuielilor de producție între două sau mai multe produse obținute simultan din aceeași fază se face cu ajutorul următoarelor procedee:

- procedeul cantitativ;
- procedeul indicilor de echivalență;
- procedeul deducerii valorii produselor secundare etc.

Metoda pe comenzi versus metoda pe faze

În tabelul de mai jos sunt redate principalele diferențe dintre metoda de calculație a costurilor pe comenzi și cea pe faze.

Table nr. 3.1. Diferențe între metodele pe comenzi și faze

Metoda pe comenzi	Metoda pe faze
Comenzile sunt formulate la cererea clienților;	Produsele sunt standardizate, obținute în flux continuu și omogene;
Obiectul calculației este comanda;	Obiectul calculației este pe *faza*;
Pierderile nu sunt, în general, evidențiate;	Pierderile normale sunt prestabilite, iar cele anormale sunt evidențiate distinct;
Produsele simultane și subprodusele nu sunt specifice;	Produsele simultane și subprodusele pot să apară din fabricație, ceea ce impune divizarea costului;
Specificul și varietatea comenzilor îngreunează aplicarea metodei;	Faptul că produsele și fazele sunt standardizate ușurează aplicarea metodei;
Producția în curs se determină prin analiza stadiului comenzilor;	Producția în curs se determină prin aplicarea conceptului de echivalență;
Fiecare comandă este independentă și separată de celelalte, ceea ce presupune calculul costului în momentul terminării ei;	Produsele își pierd identitatea deoarece rezultă dintr-un flux continuu; ca urmare calculul costului se va face la încheierea perioadei de calculație;
Transferurile de la o comandă la alta nu sunt specifice;	Transferal de costuri de la o fază la alta rezultă din transferal de produse;
Producția în curs poate sau nu, să existe;	Întotdeauna există producție în curs la sfârșitul perioadei de calcul.

3.3.4. Metoda costurilor standard

Metoda costurilor standard sau standard-cost a apărut pentru prima dată în S.U.A. sub denumirea de „sistemul costurilor estimative" (Estimated Cost

Scanned with OKEN Scanner

System) care s-a dezvoltat şi perfecţionat ulterior în calculaţia costurilor standard (Standard Cost Accounting).

Ea constă în determinarea cu anticipaţie a unor costuri normate pe unitatea de produs.

Obiectivul metodei îl constituie sesizarea responsabililor atunci când se produc abateri semnificative, ceea ce presupune compararea costurilor prestabilite, cu cele efective şi determinarea abaterilor, permiţând astfel evaluarea performanţelor interne ale entităţilor economice.

Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii nr. 82/1990, prevede că, metoda costurilor standard sau normate, constă în determinarea cu anticipaţie faţă de punerea în fabricaţie a produselor, atât a cheltuielilor directe, cât şi a celor indirecte, grupate în fixe şi variabile, cuprinse în costul de producţie sub forma de antecalculaţii. Prin adăugarea sau scăderea abaterilor la costurile standard, rezultă costurile efective ale producţiei obţinute.

Calculaţia costurilor standard are ca obiectiv stabilirea limitelor maxime privind cheltuielile necesare realizării producţiei programate.

Costul standard este un cost predeterminat cu caracter normativ, care permite evaluarea performanţelor unei entităţi economice pentru o perioadă determinată. Acest cost este determinat pe baza unei analize de detaliu a procesului de producţie şi a factorilor umani şi materiali, fiind în fapt o analiză tehnică şi economică.

Costul standard reprezintă un cost complet care implică determinarea unor *standarde* sau norme privind costurile directe de producţie (materii prime/materiale, manoperă) şi costurile indirecte (consumurile înregistrate în cadrul secţiilor, cheltuielile generale de administraţie şi cheltuielile de desfacere).

Ulterior, pe baza acestor standarde, se efectuează bugetarea cheltuielilor directe şi bugetarea cheltuielilor indirecte, determinându-se costurile standard sau normate pe produs. În componenţa acestor costuri se regăsesc, de regulă, trei articole de calculaţie: ***materiale, manoperă şi costuri de regie.***

Utilizarea costului standard se justifică prin faptul că, este în măsură să determine apriori cantităţile de resurse (şi valoarea acestora) care vor fi utilizate pentru producţia de bunuri sau servicii obţinută în scopul valorificării către clienţi.

Din punct de vedere contabil, determinarea cu anticipaţie a costurilor reprezintă o etapă importantă în activitatea unei entităţi economicei, deoarece ea

Scanned with OKEN Scanner

servește unui dublu scop: evaluării rapide a producției obținute și controlului gestiunii, prin analiza diferențelor dintre costurile efective și cele prestabilite.

Calculația costurilor standard pe produs se realizează înaintea începerii anului de gestiune, menținându-se, de regulă, nemodificată până la sfârșitul anului luat în calcul. Dacă apar modificări importante la cheltuielile standard, calculația efectuată la începutul anului se actualizează pe parcurs.

Calculația costurilor se reduce la o singură calculație, cea a costurilor standard (costuri antecalculate) care constituie, baza de plecare în stabilirea prețurilor de vânzare, nemaifiind necesară calculația costului efectiv.

Costul efectiv al producției obținute se determină prin adăugarea sau scăderea abaterilor la costurile standard.

S-au identificat câteva probleme specifice metodei standard de calculație a costurilor, astfel:

- elaborarea calculațiilor standard pe produs;
- calculul, urmărirea și raportarea abaterilor de la costul standard;
- calcularea costurilor de producție efective, potrivit specificului acestei metode.

Atât metoda costurilor standard, cât și metoda normativă sunt metode evoluate de calculație care integrează antecalculația cu postcalculația, postcalculația constând dintr-un sistem operativ de urmărire și control al costurilor.

Aplicarea metodei costurilor standard presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) determinarea costurilor standard pe produse;
b) determinarea, analiza și controlul operativ al abaterilor de la standarde;
c) organizarea contabilității costurilor, în conformitate cu principiile metodei.

a)Determinarea costurilor standard pe produse

Determinarea costurilor standard se realizează anterior procesului de fabricație.

În literatura de specialitate sunt prezentate o serie de **criterii de clasificare a standardelor**, respectiv:

1) **După forma de exprimare** se disting:

- standarde naturale (cantitative, fizice); și
- standarde valorice.

Scanned with OKEN Scanner

Standardele naturale sunt exprimate în unități fizice (kg, m, m^2, m^3, litri, ore, minute, etc.) și pot fi, la rândul lor: (1) standarde de materiale (consumul de materiale, exprimat în unități fizice, pe unitatea de produs); (2) standarde de manoperă (timpul necesar prelucrării produsului).

Standardele valorice reprezintă expresia valorică a standardelor naturale. Pentru exprimarea valorică a standardelor naturale se utilizează prețurile de achiziție ale materiilor prime și materialelor consumabile, în cazul standardelor de materiale și tarifele de salarizare orare, în cazul standardelor de manoperă.

2) După perioada de valabilitate, distingem:

- standarde de bază; și
- standarde curente.

Standardele de bază sunt cele care au o valabilitate pe o perioadă mai mare de timp (5 – 10 ani).

Standardele curente sunt valabile doar pe perioada în care condițiile tehnice și tehnologice rămân neschimbate, în general 2 – 3 ani.

3) După nivelul la care se stabilesc și scopul urmărit, se disting:

- standarde normale;
- standarde ideale; și
- standarde reale.

Standardele normale reprezintă valori medii determinate pe baza realizărilor efective din perioadele precedente considerate normale.

Standardele ideale se stabilesc pe baza unor condiții ideale și se utilizează doar orientativ ca un indicator spre care se tinde.

Standardele reale se stabilesc pe baza luării în considerare, atât a evenimentelor trecute, cât și a evenimentelor și condițiilor stabilite a avea loc în viitor. Acestea sunt considerate ca mărimi posibile de realizat și pot fi utilizate ca instrument de măsură și control a costurilor.

4) După modul de repartizare în costul produselor, se disting:

- cheltuieli directe; și
- cheltuieli indirecte (de regie).

5) După legătura dintre volumul cheltuielilor și evoluția volumului fizic al producției, se disting:

- cheltuieli variabile; și
- cheltuieli fixe.

Scanned with OKEN Scanner

Ultimele două criterii de clasificare prezintă un interes deosebit pentru elaborarea standardelor de costuri. Astfel, luând în considerare penultimul criteriu de clasificare (4), pot fi stabilite articolele de calculație care compun structura costului standard, respectiv:

- cheltuieli cu materii prime și materiale directe;
- cheltuieli cu manopera directă (cheltuieli cu salarii directe și contribuția entității economice la asigurările și protecția socială);
- cheltuieli de regie ale secției (cheltuielile indirecte de producție);
- cheltuieli de regie ale entității economice (cheltuieli generale de administrație);
- cheltuieli de desfacere.

Clasificarea cheltuielilor după ultimul criteriu (5), în variabile și fixe, servește la elaborarea bugetelor cheltuielilor de regie care pot fi bugete fixe și bugete flexibile (variabile).

Calculul costurilor standard pe produs, presupune determinarea standardelor de costuri pentru fiecare dintre articolele de calculație menționate, iar apoi cumularea lor la nivel de produs, în formularul denumit „Fișa de costuri standard".

În continuare este descris modul de determinare al acestor standarde, pe articole de calculație, după cum urmează:

1.Determinarea costurilor standard cu materiile prime și materialele directe

Standardele pentru costurile cu materiile prime și materialele directe se determină ponderând standardele fizice de materii prime și materiale, cu prețurile standard de achiziție ale materiilor prime și materialelor. Standardele fizice (cantitative) sunt stabilite în compartimentele tehnice și tehnologice, în cadrul documentației tehnologice (bonurile de consum de materiale sau fișele limită de consum). Prețurile standard de achiziție se pot determina pe baza prețurilor din perioada curentă, corectat cu indicele previzionat de creștere a prețurilor. Prețurile utilizate se trec în documentul denumit „Listă de prețuri".

2.Determinarea costurilor standard cu manopera directă

Standardele pentru costurile cu manopera directă se determină, ponderând standardele de timp, cu tarifele de salarizare standard. Standardele de timp se stabilesc conform operațiilor tehnologice la care este supus fiecare produs, la care se aplică diferitele procedee de normare.

Tarifele de salarizare standard se stabilesc în funcție de complexitatea operațiilor tehnologice la care este supus fiecare produs, de calificarea corespunzătoare fiecărei

Scanned with OKEN Scanner

operații tehnologice și de salariile aplicate de entitatea economică respectivă. Cheltuielile cu asigurările și protecția socială se determină prin aplicarea cotelor procentuale în vigoare, asupra cheltuielilor standard cu salariile directe.

Costurile standard cu materiile prime și materialele directe, pe de o parte, și cu manopera directă, pe de altă parte, se determină mai întâi la nivel de unitate de produs, iar apoi prin ponderarea costului standard unitar cu cantitatea de produse, se determină costurile standard directe.

3.Determinarea costurilor de regie standard

Cheltuielile de regie au un conținut eterogen (conțin în structura lor cheltuieli materiale, cheltuieli cu salarii și contribuții asupra salariilor, chirii, diverse taxe și impozite etc.), dar și un comportamentul diferit față de modificarea volumului fizic al producției (unele sunt cheltuieli variabile, iar altele sunt cheltuieli fixe) ce creează probleme în determinarea acestora. Pentru aceasta se utilizează mai multe procedee de determinare a nivelului standard, dintre care cele mai uzuale sunt: procedeul global și procedeul analitic.

Procedeul global presupune determinarea costurilor de regie sub forma globală, pentru fiecare dintre articolele de calculație ce conțin aceste cheltuieli, respectiv: regia secției, regia entității în cauză și cheltuielile de desfacere. În continuare, se determină media anuală a cheltuielilor de regie pe o perioadă anterioară de 5-10 ani sau a celor din anul precedent. Această medie se corectează cu volumul de producție planificat, pentru perioada de calcul, ceea ce le conferă un caracter realist, după care, se ia în considerare creșterea eficienței față de perioadele anterioare, standardele astfel determinate având un caracter stimulativ.

Pentru aprecierea caracterului realist al costurilor medii de regie se pleacă de la volumul producției. Dacă volumul mediu al producției, calculat pentru aceeași perioadă (de 5-10 ani), este egal cu volumul standard al producției, atunci costurile medii de regie pot fi considerate costuri standard de regie. Dacă volumul mediu al producției din perioada de referință, nu este egal cu volumul standard al producției, costurile medii de regie nu pot fi considerate costuri standard. Pentru aceasta ele trebuie corelate cu volumul producției standard, astfel:

- se determină modificarea procentuală a producției standard față de producția medie, utilizând relația de calcul:

$$\Delta Qs(\%) = \frac{Qs}{Q} \text{ x } 100 - 100 \qquad (3.24)$$

Scanned with OKEN Scanner

unde, ΔQs(%) = reprezintă creşterea procentuală a producţiei standard;
Qs = reprezintă producţia standard;
$\overline{Q}$ = reprezintă producţia medie.

- se corectează media anuală a cheltuielilor de regie cu procentul de creştere a volumului producţiei şi se obţin cheltuielile de regie standard:

$$Crs = \frac{Cr + Cr \times \Delta Qs(\%)}{100} \qquad (3.25)$$

unde, Crs = reprezintă cheltuielile de regie standard;
Cr = reprezintă media anuală a cheltuielilor de regie.

Pentru imprimarea unui caracter stimulativ, cheltuielile de regie standard se corectează cu procentul programat de creştere a eficienţei economice Ps (%), astfel:

$$Crs - \frac{Crs \times Ps}{100} \qquad (3.26)$$

b)***Abaterile de la costurile standard pentru materii prime şi materiale***

Aceste abateri sunt de două feluri:

- abateri de cantitate; şi
- abateri din diferenţe de preţ.

Abaterile de cantitate se determină în cadrul fiecărui sector de cheltuieli, comparând cantităţile efective consumate, cu cantităţile standard, utilizând unul dintre următoarele procedee:

✓ *Procedeul documentaţiei* care constă în reflectarea directă a cantităţilor suplimentare solicitate, peste cele standard, pe diverse cauze sau a celor economisite. După centralizarea abaterilor pe feluri de materiale se face o evaluare a acestora, conform relaţiei de calcul:

$$\Delta Cm = \Delta cs \times Pas \qquad (3.27)$$

unde, ΔCm = reprezintă valoarea abaterilor de la costurile standard cu materii prime şi materiale, pe fiecare produs în parte;
Δcs = reprezintă abaterea cantitativă de la consumul standard;
Pas = reprezintă preţul de achiziţie standard.

Scanned with OKEN Scanner

✓ *Procedeul debitării*, aplicabil materiilor prime ce se prelucrează în loturi, iar procesul tehnologic începe cu debitarea sau croirea materiilor prime la anumite dimensiuni. Relația de calcul este:

$$\Delta Cm = (ce - cs) \times Q \times Pas \qquad (3.28)$$

unde, ce = reprezintă consumul specific efectiv;
cs = reprezintă consumul specific standard;
Q = reprezintă cantitatea de produse rezultate din lotul de materii prime debitate(croite).

✓ *Procedeul inventarierii* materiilor prime și a materialelor rămase neconsumate și evaluarea lor la prețul de achiziție standard.

Abaterile din diferențele de preț se pot stabili pe baza materialelor intrate sau pe baza materialelor consumate, utilizând procedeele:

✓ *Procedeul în funcție de materialele intrate* se folosește atunci când materialele sunt înregistrate în contabilitate la costul de achiziție standard. Relația de calcul este următoarea:

$$\Delta Pm = (Pae - Pas) \times Mi \qquad (3.29)$$

unde, ΔPm = reprezintă valoarea abaterilor din diferențe de preț la materii prime și materiale;
Pae = reprezintă prețul de achiziție efectiv al materiilor prime și materialelor;
Pas = reprezintă prețul de achiziție standard;
Mi = cantitatea de materii prime și materiale intrată.

✓ *Procedeul în funcție de materialele consumate* – se utilizează atunci când, materiile prime și materialele se evaluează în contabilitate la prețul efectiv de achiziție. Relația de calcul a abaterii este următoarea:

$$\Delta Pm = (Pae - Pas) \times ce \times Q \qquad (3.30)$$

Scanned with OKEN Scanner

unde, ce = reprezintă consumul specific efectiv;
Q = reprezintă volumul producției obținute.

c) Abaterile de la costurile standard cu manopera directă

Aceste abateri sunt de două categorii, respectiv:

- abateri datorate modificării numărului de ore productive; și
- abateri datorate modificării tarifelor de retribuire.

Abaterile datorate modului de folosire a orelor productive denumite și *abateri de la eficiența muncii*, se calculează cu următoarea relație:

$$\Delta W = (te - ts) \times Q \times Ths \qquad (3.31)$$

în care: ΔW = reprezintă valoarea abaterii datorate modificării eficienței muncii;
te = reprezintă timpul de muncă unitar efectiv;
ts = reprezintă timpul de muncă unitar standard;
Q = reprezintă cantitatea fizică de produse;
Ths = reprezintă tariful orar standard.

Abaterile datorate modificării tarifului de salarizare se calculează astfel:

$$\Delta Th = (The - Ths) \times Q \times te \qquad (3.32)$$

în care: ΔTh = reprezintă valoarea abaterii datorate modificării tarifului de salarizare;
The = reprezintă tariful orar de salarizare efectiv;
Ths = reprezintă tariful orar de salarizare standard.

d) Abaterile de la costurile de regie standard

Aceste abateri se determină lunar, spre deosebire de cele de la materiale și manoperă care se pot determina zilnic.

Ele pot fi:

- abateri de volum;
- abateri de capacitate; și
- abateri de randament.

Scanned with OKEN Scanner

Abaterile de volum reprezintă abaterile costurilor de regie efective față de buget. La rândul lor, acestea sunt de două tipuri:

- abateri de la bugetul inițial, numite și abateri totale;
- abateri de la bugetul recalculat, numite și abateri efective.

Recalcularea bugetului se face numai pentru cheltuielile de regie variabile, cheltuielile fixe rămânând neschimbate.

Abaterile de capacitate se datorează modificării gradului de utilizare a capacității de producție și reprezintă costurile de regie standard corespunzătoare orelor nelucrate. Acestea se determină ca diferență între costurile de regie conform bugetului (inițial sau recalculat) și costurile de regie standard, aferente orelor efective de activitate.

Abaterea de randament reprezintă diferența dintre costurile de regie standard aferent orelor lucrate și cele admise standard (recalculate) pentru cantitatea de produse fabricate. Se determină ponderând economia de ore, cu costul de regie standard al unei ore productive.

După operațiunea de determinare a abaterilor urmează procesul de analiză și control al abaterilor, controlul fiind unul din atributele esențiale ale managementului entității economice.

Analiza abaterilor se face pe feluri de costuri, pe locuri generatoare, pe cauzele care le-au generat, precum și pe persoanele care poartă responsabilitatea acestora. Pentru a efectua această analiză, se întocmesc o serie de rapoarte în care sunt prezentate separat abaterile favorabile, de cele nefavorabile. Pe baza acestor rapoarte, conducerea entității respective, poate să ia deciziile ce se impun, pentru eliminarea cauzelor care au generat abaterile nefavorabile, pe de o parte, și pentru extinderea și generalizarea abaterilor favorabile de la costuri, pe de altă parte. Analiza abaterilor asigură astfel aplicarea unei metode de conducere denumită în literatura de specialitate „management prin excepții".

Controlul abaterilor se referă la abaterile nefavorabile. Pentru eliminarea și prevenirea acestora se stabilesc cauzele și persoanele responsabile de fiecare abatere în parte. Fiecare responsabil de un anumit buget de costuri va trebui să explice cauzele abaterilor nefavorabile și măsurile pe care le propune în vederea eliminării acestora. Astfel, se asigură așa-zisul „control prin responsabilități".

Avantajele și limitele metodei standard-cost

Metoda „costurilor-standard" se poate aplica în cadrul entităților economice ținându-se seama de condițiile concrete existente în cadrul acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Se elaborează astfel bugete de cheltuieli pe tipuri de bugete (cheltuieli generale, de producție, cheltuieli de secție, cheltuieli generale de administrație).

Fundamentarea antecalculațiilor se face având la bază norme curente și pe bugete de cheltuieli indirecte. Urmărirea costurilor de producție se face prin metoda cost unic. Abaterile constatate au la bază documente primare de consumuri materiale și de forță de muncă și se stabilesc la finele perioadei de gestiune.

În contabilitate, aceste abateri apar pe secții și pe articole de calculație, iar decontarea producției se face pe articole de calculație la costuri standard.

Rezultă prin urmare că, prin intermediul acestei metode, controlul asupra cheltuielilor de producție se realizează numai la nivelul centrelor de cheltuieli și nu pe unitatea de produs, lucrare sau serviciu.

Faptul că, prin această metodă nu se calculează costuri efective pe produs, lucrare sau serviciu, reduce volumul de muncă din postcalculație, fiind un indicator economic sintetic important (cost efectiv/produs).

Potrivit acestei metode, în conținutul costurilor standard, nu se cuprind cheltuielile de desfacere (acestea fiind incluse direct în rezultate).

Totodată, cheltuielile de producție efective, nu cuprind abaterile acestor cheltuieli față de cheltuielile de producție standard, fiind trecute asupra rezultatelor.

Se poate aprecia că, noțiunea de cost standard înseamnă cost planificat, cost antecalculat, de unde rezultă că noțiunea de standard caracterizează aspecte tehnice, cantitative, iar cea mai potrivită definiție a costurilor antecalculate este cea de costuri planificate.

3.3.5.Metoda de calculație a costurilor normate

Metoda costurilor normate, cunoscută și sub denumirea de metoda normativă, se aseamănă cu metoda costurilor standard, prin aceea că, și această metodă se bazează pe determinarea abaterilor de la norme, pe analiza și controlul acestor abateri și se diferențiază prin aceea că, nu consideră costurile antecalculate ca fiind costuri reale, ceea ce implică determinarea costurilor efective pe purtători de costuri.

Această metodă se caracterizează prin calcularea cu anticipație a cheltuielilor de producție, pe baza normelor în vigoare folosite de o entitate economică, elaborându-se așa numitele calculații normative. Se urmăresc apoi zilnic sau la perioade scurte abaterile cheltuielilor efective de producție de la cheltuielile

Scanned with OKEN Scanner

normative, precum și modificările de norme. În felul acesta se stabilesc operativ toate cheltuielile de producție, se scot în relief cheltuielile neeconomicoase și pierderile ivite în procesul de producție, locul de muncă, cauzele și persoanele care le-au provocat, precum și influența acestora asupra îndeplinirii planului costurilor de producție.

Relația de calcul a costului efectiv este următoarea:

$$Cef = Cn \pm An \pm Mn \qquad (3.33)$$

în care: Cef = reprezintă costul efectiv unitar pe produs;
An = reprezintă abaterile de la norme;
Mn = reprezintă modificări ale normelor.

Dacă se optează pentru aplicarea acestei metode trebuie parcurse următoarele etape:

- determinarea costurilor normate;
- determinarea abaterilor de la norme;
- evidențierea eventualelor modificări ale normelor;
- determinarea costului efectiv unitar pe purtători de costuri.

Ca urmare a modificării condițiilor tehnice, tehnologice și organizatorice din cadrul entităților economice, costurile normate trebuie actualizate corespunzător. Până la efectuarea acestei actualizări, eventualele modificări ale normelor se vor evidenția separat (Mn) și vor corecta nivelul costurilor normate (în plus sau în minus).

În cazul metodei costului normal cele mai multe probleme, în calculație, le pun costurile comune și îndeosebi cele fixe, de structură, ale perioadei. Dacă mărimea costurilor directe este ușor sensibilă și ușor de urmărit în orice metodă de calcul efectiv, cele comune creează probleme: de mărime, de comportament, de repartizare.

În acest scop, costurile totale comune se cer grupate în costuri proporționale și costuri fixe, iar pentru determinarea unor cote de costuri comune normale flexibile, se utilizează valorile medii actualizate, considerate norme interne, specifice locului sau cifre orientative. Ele sunt determinate prin procedee științifice, pe baza condițiilor activității viitoare care vor influența nivelul costurilor

Scanned with OKEN Scanner

De aceea, în îmbunătățirea calculației costurilor, atenția s-a concentrat asupra acestor categorii de costuri. Prin maniera nouă de tratare a costurilor comune s-a ajuns la metoda costului normal. Metoda constă în utilizarea unor cote medii de costuri comune efective pentru repartizarea pe produse a costurilor comune, cote stabilite pe o perioadă mai lungă de timp, în care entitatea economică a avut o activitate normală.

Folosind în repartizare aceste mărimi medii, se poate ajunge în situația în care totalul costurilor comune efective să fie mai mic sau mai mare decât costurile comune normale, repartizate asupra produselor.

Pentru evidențierea cheltuielilor utilizând această metodă este necesar să se utilizeze toate conturile din grupa 92, iar dezvoltarea în analitice ale acestora se va face astfel încât, să se asigure evidența pe articole de calculație, evidența separată a costurilor normate, a abaterilor de la norme și a modificărilor de norme.

3.3.6. Metoda de calculație a costurilor tarif-oră-mașină (T.H.M.)

După cel de-al doilea război mondial, evoluția tehnicii și tehnologiei a dus la creșterea ponderii cheltuielilor indirecte din structura costurilor, care la rândul ei a dus la apariția metodei T.H.M., elaborată de către economistul american S. Tucker în anul 1962, întrucât dezvoltarea tehnicii și a tehnologiei a fost mai profundă în S.U.A. Ea s-a aplicat începând cu anul 1963, în întreprinderile industriale americane, ulterior aplicându-se și în țările din Europa Occidentală, în România fiind cunoscută din literatura franceză de specialitate.

Această metodă are la bază divizarea activității de producție în așa-zisele „centre de producție" și stabilirea costului funcționării centrului, timp de o oră (tariful-oră-mașină).

Centrul de producție reprezintă un atelier, un grup de utilaje, o instalație tehnologică complexă sau un loc de muncă individual unde se execută operații tehnologice omogene.

Metoda se aplică în cadrul entităților economice cu un grad de automatizare și mecanizare înalt și urmărește să determine costul prelucrării pe baza costului unei ore de funcționare a instalației sau a mașinii de pe fluxul de fabricație, precum un cost parțial, la care trebuie adăugat costul materiilor prime și al materialelor directe, rezultând astfel costul pe unitatea de produs.

Scanned with OKEN Scanner

Metoda aduce noul şi în modul de repartizare a costurilor indirecte pe baza unor criterii diferite, încercând o legătură de cauzalitate între costul ce se repartizează şi mărimea de referinţă aleasă. Unitatea fundamentală, în cadrul metodei, este maşina, grupul de maşini pentru care se stabileşte tariful orar de funcţionare ca sumă a costurilor necesare funcţionării, timp de o oră. Din structura tarifului nu face parte costul cu materiile şi materialele directe.

Aplicarea metodei necesită două grupe mari de lucrări, respectiv:

- determinarea tarifului-oră-maşină; şi
- calculul costului unitar pe produs.

1) Determinarea tarifului-oră-maşină

Tariful-oră-maşină cuprinde costurile directe şi indirecte necesare funcţionării centrului de producţie timp de o oră (exclusiv cheltuielile cu materia primă şi materialele directe).

Pentru determinarea acestuia este necesară parcurgerea următoarelor etape:

a) stabilirea centrelor de producţie;
b) determinarea timpului de lucru disponibil al fiecărui centru;
c) calcularea costurilor cu manopera directă pe fiecare centru;
d) colectarea şi repartizarea costurilor indirecte asupra fiecărui centru; şi
e) calcularea tarifului oră-maşină.

a) Stabilirea centrelor de producţie

Aceasta este o activitate deosebit de importantă, deoarece în cadrul acestei metode, centrele de producţie devin obiecte de calculaţie. Pentru aceasta se grupează maşinile care execută aceleaşi operaţii sau operaţii omogene, după care se stabilesc centrele de producţie. Trebuie avut în vedere un număr optim al acestor centre, astfel încât, calculul tarifului-oră-maşină să fie cât mai real, iar lucrările desfăşurate pentru acest calcul să nu fie prea mult îngreunate de numărul mare al centrelor de producţie.

După stabilirea numărului şi denumirii fiecărui centru, acestea se înscriu într-un „Nomenclator al centrelor de producţie". În cadrul acestui nomenclator se trec următoarele date despre fiecare centru: denumirea, numărul de maşini, valoarea fiecărei maşini, suprafaţa de lucru, puterea instalată, fondul de timp de lucru (exprimat în ore-maşină).

Scanned with OKEN Scanner

b) Determinarea timpului de lucru disponibil al fiecărui centru

Timpul de lucru disponibil al unui centru de producție se calculează cu următoarea relație de calcul:

$$T_d = (T_c - T_{\hat{i}}) \times N_m \times N_s \qquad (3.34)$$

în care: T_d = reprezintă timpul de lucru disponibil;
T_c = reprezintă timpul de lucru calendaristic;
$T_{\hat{i}}$ = reprezintă timpul de întreruperi datorat zilelor de sărbători și repaus săptămânal, întreruperilor tehnologice și reparațiile planificate;
N_m = reprezintă numărul de mașini ale fiecărui centru;
N_s = reprezintă numărul de schimburi programate.

c) Calcularea costurilor cu manopera directă pe fiecare centru

Pentru calcularea costurilor cu manopera directă se determină cheltuielile salariale orare medii ale centrului (care includ, atât cheltuielile cu salariile, cât și contribuțiile pe care le plătește entitatea economică asupra salariilor), după care se aplică următoarea formulă de calcul:

$$C_{sd} = \overline{S}_h \times T_p \qquad (3.35)$$

în care: C_{sd} = reprezintă cheltuielile salariale directe, respectiv costurile cu manopera directă;
$\overline{S}_h$ = reprezintă cheltuielile salariale orare medii ale centrului;
T_p = reprezintă timpul de lucru programat al centrului.

Rezultatele parcurgerii acestor trei etape se înscriu în cadrul documentului denumit „Situația structurii efectivelor" care conține următoarele date: (1) denumirea centrului de producție; (2) numărul de mașini pe fiecare centru; (3) efectivul de muncitori pe fiecare centru și în cadrul acestora pe fiecare tip de mașină; (4) salariile orare medii pe muncitor și pe fiecare centru; (5) timpul de lucru disponibil; (6) producția planificată (exprimată în număr de ore și costul cu manopera directă); (7) excedentul sau deficitul de capacitate al fiecărui centru.

Scanned with OKEN Scanner

Excedentul sau deficitul de capacitate se determină cu relația:

$$E(D)_c = T_d - T_p \qquad (3.36)$$

d) Colectarea și repartizarea costurilor indirecte asupra fiecărui centru

Pentru colectarea cheltuielilor indirecte se utilizează documentul denumit „Bugetul operațional" care cuprinde cheltuielile indirecte colectate după natura lor și apoi grupate pe articole de calculație, adică pe cheltuieli indirecte ale secțiilor de fabricație și cheltuieli generale de administrație. Totodată, cheltuielile de natura salariilor vor fi trecute într-o coloană separată.

Pentru repartizarea pe fiecare centru de producție a cheltuielilor indirecte astfel colectate, se utilizează procedeul suplimentării, criteriile de repartizare fiind diferite pe grupe și feluri de costuri. Coeficientul de repartizare a cheltuielilor indirecte (Kr.ind) se determină cu relația:

$$K_{r.ind} = \frac{\sum_{k=1}^{m} C_{ind.k}}{\sum_{i=1}^{n} B_i} \qquad (3.37)$$

în care: $C_{ind.k}$ = reprezintă cheltuielile indirecte de natura „k" de repartizat asupra centrelor de producție;

B_i = reprezintă baza de repartizare utilizată pentru repartizarea cheltuielilor de felul „k" asupra centrului de producție „i";

$k = 1,..., m$ = reprezintă felurile de cheltuieli indirecte de repartizat;

$i = 1,..., n$ = reprezintă centrele de producție asupra cărora urmează să fie repartizate cheltuielile indirecte.

Pe baza acestui coeficient se calculează apoi cota de cheltuieli indirecte ($C_{ind.i}$) ce se repartizează asupra fiecărui centru de producție „i", conform relației:

$$C_{ind.i} = K_{r.ind.} \times B_i \qquad (3.38)$$

După parcurgerea acestor etape se poate calcula tariful-oră-mașină al fiecărui centru de producție „i" (T.H.M.$_i$) raportând costurile cu manopera directă ($C_{sd.i}$),

Scanned with OKEN Scanner

plus costurile indirecte ale fiecărui centru ($C_{ind.i}$) la fondul de timp planificat al centrului „i" (T_{pi}), adică:

$$T.H.M._i = \frac{C_{sd.i} + C_{ind.i}}{T_{pi}} \qquad (3.39)$$

2. Calculul costului unitar pe produs

Costul unitar pe produs este format din costul de prelucrare pe fiecare produs, plus costul cu materiile prime şi materialele directe, adică:

$$c_{cj} = \sum_{j=1}^{p}\sum_{i=1}^{n} T.H.M._{ji} \times t_{ji} + c_{md.j} \qquad (3.40)$$

în care: c_{cj} = reprezintă costul complet unitar al produsului „j";

$T.H.M._{ji}$ = reprezintă tariful-oră-maşină al prelucrării produsului „j" în cadrul centrului de producţie „i";

t_{ji} = reprezintă timpul necesar prelucrării produsului „j" în cadrul centrului de producţie „i", exprimat în ore;

$c_{md.j}$ = costurile cu materiile prime şi materialele directe pe unitatea de produs „j".

Avantajele aplicării acestei metode de calculaţie sunt următoarele:

- asigură o utilizare mai bună a maşinilor şi utilajelor, prin faptul că, acestea constituie purtătorii de costuri, dar şi prin aceea că, se determină gradul de utilizare a capacităţii de producţie;
- repartizarea mai realistă a cheltuielilor indirecte, datorită utilizării unor bare de repartiţie adecvate fiecărei categorii de astfel de cheltuieli;
- asigură un calcul mai rapid al costului antecalculat în cazul introducerii unor produse noi sau în cazul negocierii execuţiei unor produse în sistem lohn;
- asigură stabilirea şi urmărirea abaterilor de la costurile planificate de prelucrare, prin calcularea unui tarif-oră-maşină planificat.

Principalul dezavantaj al metodei este acela că, nu ia în considerare costul cu materia primă şi materialele directe (pentru costurile cu materiile prime şi materialele se pot utiliza regulile impuse de metoda normativă sau metoda standard-cost); prelucrarea manuală devine ineficientă şi inoperantă; tratarea

Scanned with OKEN Scanner

costurilor de vânzare ca fiind element structural al tarifului-orar este contestabilă, întrucât cu este greu de imaginat o legătură directă între diferite tipuri de cheltuieli și costuri ale comercializării produselor, și respectiv timpul de funcționare al centrelor prin care trece (sau nu) produsul respectiv.

3.3.7.Metoda George Perrin (G.P.)

Metoda G.P. a fost elaborată în anul 1953 de către inginerul francez Georges Perrin, de unde îi vine și numele. Scopul acesteia este determinarea unui cost unitar cât mai real, folosind o unitate de măsură numită G.P. stabilită anticipat.

G.P.-ul poate fi definit ca o unitate convențională de măsurare a producției, considerată unitate de „efort de producție" care oferă posibilitatea omogenizării producției. Comensurarea acesteia este posibilă doar prin intermediul costurilor de producție.

Astfel, costurile de prelucrare se împart în:

- *costuri imputabile*, adică acele costuri care se pot repartiza asupra operațiilor sau produselor pe baza unor criterii de cauzalitate (salariile personalului direct productiv și auxiliar, energia și combustibilul consumate în scopuri tehnologice, amortizarea mijloacelor fixe productive etc.);
- *costuri neimputabile*, adică acele costuri pentru care nu se găsesc criterii logice de repartizare pe operații sau produse (cheltuielile generale de administrație, cheltuielile activităților auxiliare etc.)

Aplicarea metodei presupune elaborarea a două grupe de lucrări, respectiv:

a) lucrări de stabilire a G.P.-urilor;
b) lucrări privind determinarea costului unitar pe produs.

a) Lucrările de stabilire a G.P.-urilor

Elaborarea respectivelor lucrări presupune parcurgerea următoarelor etape:

- ✓ întocmirea listei operațiilor;
- ✓ stabilirea costurilor imputabile;
- ✓ alegerea produsului etalon (de bază);
- ✓ calcularea indicelui pentru produsul etalon;
- ✓ calcularea G.P.-urilor pe operații;
- ✓ calcularea G.P.-urilor pentru fiecare produs.

Scanned with OKEN Scanner

Întocmirea listei operațiilor

Operațiile pe care le parcurge fiecare produs sunt stabilite pe baza documentației tehnologice și se împart în:

- operații de bază (direct productive); și
- operații auxiliare.

Acestea se vor înscrie într-o „Listă a operațiilor", cu precizarea duratei în timp a fiecăreia.

Stabilirea costurilor imputabile

În cadrul costurilor imputabile nu se iau în considerare costurile cu materiile prime și materialele auxiliare, deci se va determina un cost de prelucrare și nu un cost total. Repartizarea costurilor imputabile pe operații sau produse se face prin procedeul suplimentării.

Alegerea produsului etalon (de bază)

Produsul etalon este produsul în funcție de care se stabilește unitatea de măsură a efortului, adică G.P.-ul. El trebuie să corespundă unor condiții optime de fabricație, pentru a asigura exactitatea calculului costului pe produs. Produsul etalon poate fi reprezentat și de către o piesă sau un loc de cheltuieli, nu numai de către un produs.

Calcularea indicelui pentru produsul etalon

Acest indice, denumit și indice de bază, se calculează după următoarea relație:

$$I_b = \sum_{i=1}^{n} \frac{C_{ti}}{q_i} \qquad (3.41)$$

în care: I_b = reprezintă indicele pentru produsul de bază (etalon);

C_{ti} = reprezintă costurile totale imputabile pe fiecare operație „i";

q_i = cantitatea fizică fabricată într-o oră pe fiecare operație;

i = operațiile de fabricare la care este supus produsul etalon.

Calcularea G.P.-ului pe operații

Calculul G.P.-ului pe operații se face în funcție de indicele calculat anterior, conform relației de calcul:

$$G.P._i = \frac{C_i}{I_b} \qquad (3.42)$$

Scanned with OKEN Scanner

în care: G.P.i = reprezintă valoarea G.P.-ului pentru operația „i";
C_i = costurile imputabile aferente operației „i" ;
I_b = indicele produsului etalon (de bază).

Calcularea G.P.-urilor pe produs

Pentru acest calcul se ia în considerare întreg parcursul tehnologic al produsului, folosind următoarea relație:

$$G.P._j = \sum_{i=1}^{n} \frac{G.P.i}{q_i} \qquad (3.43)$$

unde, G.P.j = reprezintă valoarea G.P.-ului pentru produsul „j".

b. Lucrările privind determinarea costului unitar pe produs

Determinarea costului unitar pe produs implică efectuarea următoarelor lucrări:

- ✓ omogenizarea producției fizice în unități G.P.;
- ✓ calculul costului unei unități G.P.;
- ✓ determinarea costului unitar de prelucrare pe produs;
- ✓ determinarea costului unitar complet al produsului.

Omogenizarea producției fizice în unități G.P.

Această omogenizare reprezintă tocmai transformarea volumului producției, din unități fizice, în unități G.P. (indici de echivalență) și care se face conform relației:

$$Q_e = \sum_{j=1}^{p} q_j \times G.P._j \qquad (3.44)$$

unde: Q_e = reprezintă producția echivalentă, exprimată în unități G.P.;
q_j = cantitățile fizice fabricate din produsul „j";
$G.P._j$ = mărimea unui G.P. aferent produsului „j".

Scanned with OKEN Scanner

Calculul costului unei unități G.P.

La calculul acestuia se ține cont de costurile de prelucrare totale, atât cele imputabile, cât și cele neimputabile, conform relației:

$$C_{G.P.} = \frac{Cp}{Qe} \qquad (3.45)$$

unde: $c_{G.P.}$ = reprezintă costul unei unități G.P.;

C_p = costurile de prelucrare totale (imputabile și neimputabile);

Q_e = producție echivalentă, exprimată în unități G.P.

Determinarea costului unitar de prelucrare pe produs

Pentru aceasta se înmulțește costul unei unități de G.P. ($c_{G.P.}$) cu valoarea G.P.-ului pentru fiecare produs „j", conform relației de calcul:

$$c_{pj} = c_{G.P.} \times G.P._j \qquad (3.46)$$

Determinarea costului unitar complet al produsului

Costul unitar (c_{cj}) se determină prin însumarea costului unitar de prelucrare calculat anterior (c_{pj}) cu costul materiilor prime și a materialelor directe (c_{mdj}), potrivit relației de calcul:

$$c_{cj} = c_{pj} + c_{mdj} \qquad (3.47)$$

Avantajele aplicării metodei G.P., comparativ cu celelalte metode prezentate sunt următoarele:

- asigură obținerea unei calculații mai exacte, prin folosirea unor criterii de repartizare a cheltuielilor directe bazate pe legătura lor de cauzalitate;
- reducerea volumului de muncă necesar efectuării calculațiilor, datorită relativei stabilități a G.P.-urilor calculate;
- asigură orientarea producției spre acele produse care asigură recuperarea costurilor, prin intermediul G.P. și nu a costului total.

Principalele dezavantaje ale metodei constau în volumul mare de muncă pentru stabilirea G.P.-urilor (compensat prin relativa lor stabilitate) și în dificultăți în aplicarea metodei în cazul entităților economice cu producție neterminată.

Scanned with OKEN Scanner

3.3.8. Metoda de calculație a costurilor Pert-cost

În ultimii ani, se folosesc metode noi pentru planificarea și urmărirea realizării unor lucrări complexe, cu reprezentare grafică, bazate pe teoria matematică a grafurilor și care poartă denumirea de „Critical Perth Method" (C.P.M.) sau tehnica evaluării și controlului programelor (PERT). Metoda PERT a fost elaborata în anul 1957, în S.U.A., fiind aplicată în construcția întreprinderilor chimice, iar în anul 1958 a fost utilizată în construcția rachetelor „Polaris". Rezultatele obținute prin aplicarea metodei PERT, concretizate în special în scurtarea termenelor de realizare și punerea în funcțiune a lucrărilor, au determinat răspândirea acesteia în întreaga lume și extinderea aplicării ei în diferite domenii de activitate.

La început, principalul obiectiv al metodei a fost controlul termenelor de execuție, iar ulterior, sfera sa de aplicare a fost extinsă și asupra folosirii raționale a resurselor materiale și bănești și optimizării costurilor. Ca urmare, metoda PERT a primit denumiri diferite, ca PERT-timp, atunci când este vorba de urmărirea scurtării termenelor de execuție, și PERT-cost, pentru urmărirea, atât a timpului de execuție, cât și a costului produselor.

Principiile metodei PERT se bazează pe detalierea fiecărei faze din cadrul proceselor de lucru ale produsului, adică se pornește de la ideea că, orice lucrare complexă se poate descompune într-o serie de operații simple, elementare, numite în cercetarea operațională activități, care implică o durată și un consum de materiale și manoperă. Aceste activități/operații se evidențiază în grafice sub forma de rețea, fiecare activitate fiind reprezentată de un simbol acordat pe baza unei clasificații zecimale, în funcție de gradul de detaliere a activităților.

Metoda Pert-cost asociază costul unui program, cu timpul de execuție/realizare a programului. Fabricarea produselor, lucrărilor, serviciilor se realizează în spațiu și timp. În spațiul locurilor succesive de fabricație, de realizare a operațiilor și în timp, adică procesul stocării din momentul lansării fabricației până în momentul recepționării produsului finit.

Operațiile, în succesiunea lor, necesită angajarea de costuri materiale, personal salariat, care se determină pe baza tehnicii analizării și evaluării programului (PERT – Program Evaluation and Review a Technique). Pentru a găsi succesiunea optimă a executării lucrărilor și a alocării optime a resurselor, metoda folosește teoria grafelor cu ajutorul cărora se determină drumul critic.

Scanned with OKEN Scanner

Metoda Pert presupune parcurgerea unor etape, precum:

- ✓ descompunerea tuturor fazelor, lucrărilor, operațiilor, în activități;
- ✓ stabilirea ordinii de succesiune în executarea fazelor, lucrărilor, operațiilor în funcție de procesul tehnologic și organizarea producției;
- ✓ estimarea timpului și a costului necesar executării fiecărei etape a procesului tehnologic.

Finalizarea parcurgerii acestor etape se concretizează în graficul – rețea PERT. În metoda PERT-cost se urmărește optimizarea duratei de execuție și minimizarea costurilor, pe baza interdependenței cost-timp. Pentru fiecare ramură a grafului-rețea se determină: 1) durata minimă; 2) costurile corespunzătoare; 3) costurile minime și durata de execuție corespunzătoare.

Pe baza costurilor minime se determină drumul critic pentru fiecare lucrare, drum ce poate fi neconvenabil clientului, prin mărimea lui. Reducerea timpului poate genera o creștere a costurilor, conducând la un alt drum critic. Soluția acceptabilă este cea în care, raportul dintre creșterea costurilor și scurtarea timpului de execuție, la anumite lucrări, este minim pentru toate activitățile.

Postcalculul se organizează pe pachete de activități, constituind analiticele contului de calculație, iar în Fișa de postcalcul se trec termenele de începere și terminare a activităților și costul fiecărei activități în parte, asigurându-se un control preventiv al său. Suma costurilor de pe drumul critic dă costul acestuia – costul total al perioadei (duratei) celei mai lungi de executare a lucrărilor.

Pentru folosirea metodei este necesară identificarea obiectivelor de atins, respectiv fazele sau stadiile de înaintare. De aceea, schema fazelor de fabricație a produsului este indispensabilă, mai ales că sta la baza grafului PERT. Pentru obținerea grafului PERT, lista activităților este obligatorie, cu relațiile reciproce dintre ele.

Metoda Pert-cost se aplică pe o arie restrânsă, de regulă în cazul programelor complexe de producție. Ea prezintă o serie de avantaje, dintre care mai importante sunt:

- actualizarea graficelor inițiale în cursul execuției, pe baza costurilor efective ale lucrării; astfel se asigură posibilitatea urmăririi permanente a modului de desfășurare a procesului de producție, în vederea cunoașterii abaterilor față de grafic și măsurile de luat;

Scanned with OKEN Scanner

- concomitent, se efectuează și un control sistematic și permanent al costului de producție, prin actualizarea previziunilor inițiale față de durata de execuție și costurile prestabilite;
- asigură urmărirea înregistrării consumurilor pe fiecare activitate (operație) în termenele stabilite, ceea ce permite sesizarea depășirilor de consumuri; astfel se pot lua măsuri operative de remediere a deficiențelor și de reducere a costurilor de producție;
- permite stabilirea exactă a legăturilor tehnologice succesive dintre activități și responsabilitățile pe fiecare verigă organizatorică, datorită utilizării schemei analizelor încrucișate, cât și a grafurilor-PERT.

Cu toate avantajele pe care le prezintă, metoda PERT-cost este criticată ca urmare a unor **inconveniențe**, respectiv:

- volumul mare de muncă necesar cu ocazia elaborării schemei analizelor încrucișate și pe baza acesteia, a grafului-PERT;
- implicațiile generate de apariția producției în curs de execuție, la finele perioadei de gestiune, în cazul unităților patrimoniale unde aceasta variază ca volum, de la o perioadă la alta, necesită un număr mare de calcule suplimentare.

Metoda PERT-cost poate fi utilizată combinat cu alte metode de calculare a costurilor. Prin combinarea acesteia cu metoda normativă sau metoda standard-cost, se poale folosi cu rezultate bune în activitatea de construcții, fapt confirmat prin experimentările efectuate. Aceleași avantaje le oferă metoda PERT-cost combinată și în cazul aplicării acesteia în industrie.

3.4. Metode de calculația costurilor de tip parțial

Metodele de contabilitate și de calculație a costurilor de tip parțial, pentru determinarea costului unitar iau în considerare o parte din costurile totale ocazionate cu producerea și vânzarea producției. Astfel, se elimină operațiile de repartizare a cheltuielilor indirecte, ceea ce mărește operativitatea determinării costurilor și pune la dispoziția managementului entității economice, informații operative referitoare la situația costurilor la momentul oportun.

Pornind de la clasificarea costurilor după criteriul modificării lor față de modificarea volumului producției (costuri variabile și costuri fixe) și după criteriul identificării lor pe unitatea de calculație (costuri directe și costuri indirecte),

Scanned with OKEN Scanner

metodele de calculație de tip parțial iau în considerare unele sau altele din aceste categorii de costuri. În acest sens, în categoria acestor metode se includ metoda costurilor variabile (direct-costing) și metoda costurilor directe.

Metoda costurilor variabile are la bază principiul separării cheltuielilor variabile de cele fixe, determinând costurile parțiale, prin luarea în considerare doar a costurile variabile. Metoda costurilor variabile dă posibilitatea să se analizeze corelațiile dintre cheltuielile fixe și variabile, producție, vânzări și profit și să se furnizeze informațiile necesare managementului entității economice, în adoptarea deciziilor.

Metoda costurilor directe ia în calculul costului tot doar o parte dintre cheltuieli, respectiv cheltuielile directe. Ea are relevanță în cadrul entităților economice în care costurile directe au o pondere mare în totalul costurilor.

Aplicarea metodei implică parcurgerea următoarelor etape:

(1) colectarea cheltuielilor directe, în conturile analitice corespunzătoare obiectelor de calculație, adică pe produse;
(2) colectarea cheltuielilor indirecte, în conturi analitice, pe locuri de cheltuieli (centre de responsabilitate);
(3) calculul costurilor parțiale (directe) pentru produse, aferente cantității de produse terminate;
(4) determinarea contribuției brute unitare la profit (marja brută) a fiecăruia dintre produse;
(5) determinarea rezultatului financiar total la nivelul entității economice.

3.4.1. Considerații generale privind metodele de calculație a costurilor de tip parțial

Metodele de calculație a costurilor de tip parțial iau în considerare pentru determinarea costului unitar, doar o parte dintre costurile totale ocazionate cu producerea și vânzarea producției, calculându-se un cost parțial al produselor, nu total. Aceste metode elimină operațiile de repartizare a cheltuielilor indirecte – costisitoare și care îngreunează procesul de determinare a costului unitar. Prin urmare, renunțarea la aceste operații de repartizare mărește operativitatea determinării costurilor și pune la dispoziția managementului entității economice, informații operative referitoare la situația costurilor, astfel încât, deciziile din acest domeniu să poată fi luate la momentul oportun.

Scanned with OKEN Scanner

Metodele de calculație de tip parțial, nu implică renunțarea la calculațiile de tip total, ele având o utilizare preponderentă în activitatea de analiză și de planificare a costurilor.

Pornind de la clasificarea costurilor, atât după criteriul variației față de modificarea volumului producției (costuri variabile și costuri fixe), cât și după criteriul identificării lor pe unitatea de calculație (costuri directe și costuri indirecte), metodele de calculație de tip parțial iau în considerare unele sau altele din aceste categorii de costuri tabelul nr. 3.2.

Tabel nr. 3.2. Categorii de costuri utilizate în cadrul metodelor de calculație de tip parțial

Criterii de clasificare	**Categorii de costuri**	
1. Variația costurilor față de modificarea volumului producției	Costuri variabile (Metoda costurilor variabile)	Costuri fixe
2. Identificarea costurilor pe unitatea de calculație	Costuri directe (Metoda costurilor directe)	Costuri indirecte

În acest sens, în categoria acestor metode se includ:
- metoda costurilor variabile (direct-costing); și
- metoda costurilor directe.

3.4.2. Metoda costurilor variabile (Direct-costing)

O altă metodă care a căpătat extindere pe scară tot mai largă în domeniul contabilității costurilor este metoda costurilor directe (Direct-costing), denumită și metoda costurilor marginale sau a costurilor variabile. Această metodă a fost creată de către Jonsthon N. Harris și G. Charter Harrisson. La baza metodei costurilor variabile stă principiul potrivit căruia, cheltuielile variabile sunt separate de cele fixe. Aceasta a apărut în anii 1934 – 1935, în S.U.A., de unde ulterior a fost preluată în Europa. Prin această metodă se determină costurile parțiale, întrucât se iau în considerare doar costurile variabile. Se elimină astfel posibilitatea denaturării costurilor datorită includerii în acestea a cheltuielilor fixe, prin repartizarea după criterii convenționale. În categoria cheltuielilor variabile se includ cheltuielile directe și o parte din cheltuielile indirecte (numai cele variabile).

Metoda costurilor variabile oferă posibilitatea analizării corelațiilor dintre cheltuielile fixe și cele variabile, producție, vânzări și profit și furnizării de

Scanned with OKEN Scanner

informații necesare managementului entității economice, în adoptarea deciziilor. Această analiză a relației dintre cost, preț și volum de producție se studiază cu ajutorul *metodei punctului de echilibru* sau a *pragului de rentabilitate*. Acesta reprezintă acel nivel al vânzărilor la care veniturile obținute acoperă numai costurile totale, profitul fiind zero.

În calculul pragului de rentabilitate se pleacă de la definiția enunțată anterior, adică de la egalitatea dintre total vânzări (cifra de afaceri) și total costuri (suma costurilor variabile și fixe), potrivit relației de calcul:

$$Ca = Cv + Cf \tag{3.48}$$

Cifra de afaceri, în cazul producției omogene, se exprimă prin produsul dintre cantitatea fizică de produse vândute (q_v) și prețul de vânzare (p_v), iar costurile variabile, prin produsul dintre cantitatea fizică de produse vândute și costul variabil unitar (cv). Înlocuind în relația anterioară, se obține:

$$q_v \times p_v = q_v \times c_v + Cf \tag{3.49}$$

Din această relație, se poate deduce punctul de echilibru (q_0) exprimat în unități fizice, respectiv:

$$q_0 = \frac{C_f}{p_v - c_v} \tag{3.50}$$

În cazul unei producții neomogene, se determină pragul de rentabilitate în unități valorice sau cifra de afaceri critică (Ca_0). Pornind tot de la prima relație de clacul de la acest subcapitol, relația ( ), se obține:

$$Ca_0 = \frac{C_f}{Ca - Cv} \times Ca = \frac{C_f}{\frac{Ca - Cv}{Ca}} = \frac{C_f}{1 - \frac{Cv}{Ca}} = \frac{C_f}{Ca - r} \tag{3.51}$$

În care prin „r" s-a notat ponderea (rata) cheltuielilor variabile în totalul cifrei de afaceri, rată ce se consideră constantă.

Scanned with OKEN Scanner

Pragul de rentabilitate poate fi redat grafic, astfel:

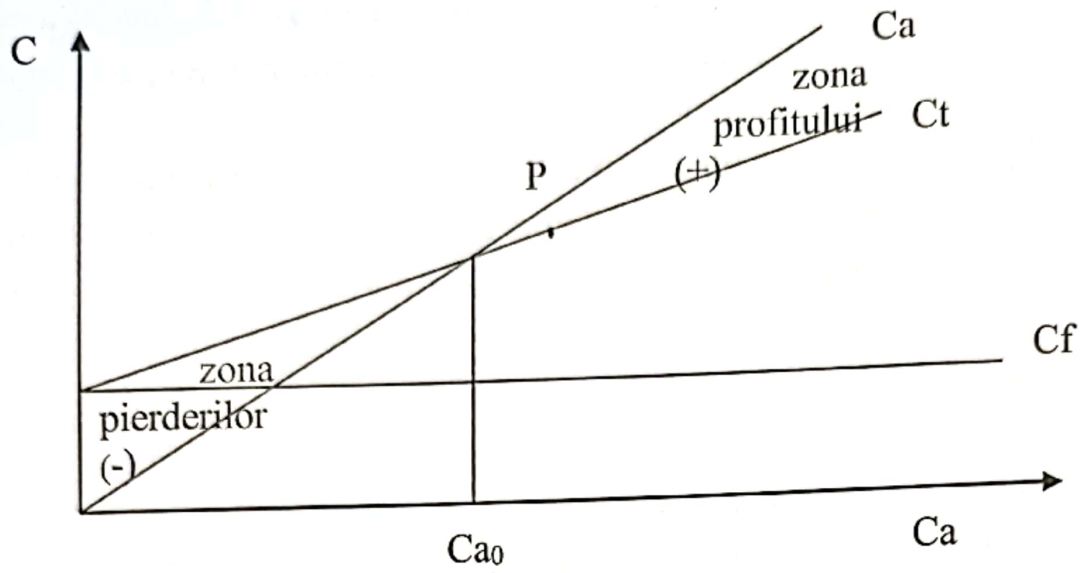


Figura 5.2. Reprezentarea grafică a punctului de echilibru

Rezultatele analizei efectuate cu ajutorul pragului de rentabilitate permite optimizarea profitului în funcție de factorii care îl determină, respectiv:

- prețul de vânzare;
- volumul fizic al vânzărilor;
- cheltuielile variabile;
- cheltuielile fixe;
- structura producției.

De-a lungul timpului, metoda Direct-costing a suferit o serie de perfecționări, rezultând următoarele variante:

- metoda Direct-costing simplificat;
- metoda Direct-costing evoluat;
- calculația de acoperire a cheltuielilor fixe.

a) Metoda Direct-costing simplificat

Această variantă a metodei Direct-costing se caracterizează prin aceea că, marja brută (contribuția brută la profit) se calculează pe produse, iar cheltuielile fixe se scad pe total entitate economică, din contribuția brută la profit.

Scanned with OKEN Scanner

Relația de calcul este următoarea:

$$Mb = \sum_{i=1}^{p} q_i(p_{vi} - c_{vi}) \qquad (3.52)$$

unde, Mb = reprezintă marja brută;

q_i = reprezintă cantitatea de produse „i" vândută;

p_{vi} = reprezintă prețul de vânzare al produsului „i";

c_{vi} = reprezintă costurile variabile unitare ale produsului „i";

i = 1,..., n = reprezintă sortimentele de produse fabricate și vândute.

O primă îmbunătățire adusă acestei metode o reprezintă adâncirea calculației și analizei cheltuielilor de producție, în raport cu caracterul lor, pe principalele procese economice, iar în cadrul acestora pe componentele lor de bază. Astfel, cheltuielile variabile pe produs se calculează și se analizează separat, pe procesele care le ocazionează, permițând calculul contribuției la profit nu doar pe produs, ci și pe procesele respective. Cheltuielile fixe sunt determinate și ele pe fiecare proces care le ocazionează și influențează contribuția brută la profit pe total entitate economică.

O astfel de delimitare a cheltuielilor permite o analiză aprofundată a cheltuielilor de producție și desfacere, în scopul asigurării eficienței întregii activități. Astfel, contribuția brută la profit se calculează distinct, atât pentru producție, cât și pentru desfacere.

Contribuția brută la profit, din producție, se determină ca diferența dintre valoarea vânzărilor (la preț de vânzare) și totalul cheltuielilor variabile de producție.

Contribuția brută la profit, după vânzare, se determină ca diferența dintre contribuția brută la profitul obținut din producție și totalul cheltuielilor variabile de desfacere.

b) Metoda Direct-costing evoluat

Potrivit acestei metode, contribuția brută la profit, determinată pe total entitate economică, ca o sumă globală, se defalcă în funcție de posibilitățile de decontare a cheltuielilor fixe, în mai multe trepte, fără a apela la repartizarea lor pe bază de coeficienți.

Astfel, volumul cheltuielilor fixe nerepartizate se reduce, referindu-se doar la cele generale de administrație.

Scanned with OKEN Scanner

În cadrul acestei variante, în funcție de posibilitatea repartizării lor pe produse, costurile fixe se împart în două categorii, astfel:

- cheltuieli fixe (de structură) specifice care pot fi determinate direct pe produs;
- cheltuieli fixe indirecte (cheltuieli generale de structură) care nu pot fi determinate direct pe produse.

În funcție de această clasificare a costurilor fixe, se calculează două marje a costurilor variabile, respectiv:

- marja brută a costurilor variabile (Mb);
- marja semibrută a cheltuielilor de structură specifice (Msb) care se calculează cu relația următoare:

$$Msb = \sum_{i=1}^{p} q_i(p_{vi} - c_{vi} - c_{fs}) \qquad (3.53)$$

Aplicarea acestei metode presupune o succesiune de calcule prezentate în tabelul nr. 3.3

Tabel nr. 3.3. Succesiunea operațiilor specifice Metodei Direct-costing evoluat

Indicatori	**Produse, lucrări și servicii(PLS)**					
	Total	**PLS1**	**...**	**PLSi**	**...**	**PLSn**
Cifra de afaceri (Ca)	$\sum_{i=1}^{n} Cai$	Ca_1	...	Ca_i	...	Ca_n
Costurile variabile (Cv)	$\sum_{i=1}^{n} Cvi$	Cv_1	...	Cv_i	...	Cv_n
Marja brută a costurilor variabile (Mb)	$\sum_{i=1}^{n} Mbi$	Mb_1	...	Mb_i	...	Mb_n
Cheltuielile fixe specifice (Cfs)	$\sum_{i=1}^{n} C_{fsi}$	Cfs_1	...	Cfs_i	...	Cfs_n
Marja semibrută (Msb)	$\sum_{i=1}^{n} M_{sbi}$	Msb_1	...	Msb_i	...	Msb_n
Cheltuieli fixe indirecte (generale de structură Cgs)	Cgs					
Rezultatul din exploatare	Re					

Sursa: prelucrare proprie

Scanned with OKEN Scanner

Decontarea cheltuielilor fixe se face parcurgând următoarele faze:
- la nivelul produsului;
- la nivelul locului de cheltuieli;
- la nivelul secțiilor;
- la nivelul sectoarelor;
- la nivelul entității economice.

Decontarea cheltuielilor fixe se face în modul următor:
- cheltuielile fixe de producție: pe produse, grupe de produse, secții sau ateliere, sectoare de activitate;
- cheltuielile de desfacere pe produse, grupe de produse și entitate economică;
- cheltuielile generale de administrație, numai pe total entitate.

O a doua îmbunătățire adusă metodei Direct-costing este introducerea în cadrul ei, a standardelor și a bugetelor de cheltuieli, cu scopul de a întări controlul gestiunii costurilor, prin crearea centrelor de responsabilitate.

c) Calculația de acoperire a cheltuielilor fixe în metoda Direct-costing

Varianta aceasta a metodei Direct-costing se caracterizează prin aceea că, utilizează forma calculației în trepte, adică, cheltuielile fixe ale fiecărei trepte sunt repartizate pe purtători sub formă de cote procentuale, în raport cu contribuția brută la profit sau cu cheltuielile variabile.

Un rol important în cadrul acestei metode îl are constituirea structurilor organizatorice (centrelor de responsabilitate) la nivelul cărora se colectează cheltuielile fixe și se calculează contribuția brută la profit. În aceste condiții, contribuția brută a unui produs, calculată la nivelul fiecărei verigi organizatorice (centru de responsabilitate) trebuie să acopere numai cheltuielile fixe pe care le-a provocat.

Calculația de acoperire a cheltuielilor fixe presupune parcurgerea următoarelor două etape:

a) Stabilirea procentului de repartizare a cheltuielilor fixe ale fiecărei trepte (Pcfn), conform relației:

$$Pcfn = \frac{Cf_n}{Cb_{n-1}} \times 100 \qquad (3.54)$$

unde, Cf = reprezintă volumul cheltuielilor fixe;
Cb = reprezintă contribuția brută la profit;
n = reprezintă treapta „n".

Scanned with OKEN Scanner

b) Determinarea profitului unitar şi total pe produs prin repartizarea cheltuielilor fixe neidentificate pe produs, în etapa anterioară, şi scăderea acestora din contribuţia brută la profit. Calculul cotei de cheltuieli fixe ale treptei „n" ce revine pe fiecare produs „i" (Ccfni) se face cu relaţia următoare:

$$Ccfni = Cb(n-1)i \times Pcfn \qquad (3.55)$$

unde, Cb(n-1)i = reprezintă contribuţia brută la profit a treptei (n-1) pentru produsul „i".

Prin urmare, cheltuielile fixe se repartizează la fiecare treaptă în parte asupra produsului, iar contribuţia brută la profit din prima treaptă, prin acoperirea cheltuielilor fixe ale treptelor următoare, devine din ce în ce mai mică, ajungându-se în final la profit.

Calculaţia de acoperire a cheltuielilor fixe îmbină principiile metodei Direct-costing, cu cele ale calculaţiei totale, ca urmare a faptului că, repartizarea succesivă a cheltuielilor fixe pe trepte, duce în final la o sumă tot mai mică a acestor cheltuieli, care nu sunt repartizate pe produs.

3.4.3. Metoda costurilor directe

Această metodă face parte tot din metodele parţiale, deci ia în calculul costului numai o parte dintre cheltuieli, respectiv pe cele directe. Delimitarea cheltuielilor de producţie în directe şi indirecte se poate efectua uşor, cu ocazia colectării lor, fără a necesita calcule speciale. Metoda are o sferă de aplicabilitate mai redusă, ca urmare a creşterii ponderii costurilor indirecte în totalul costurilor. Are relevanţă în cadrul entităţilor economice în care costurile directe au o pondere mare în totalul costurilor.

Aplicarea metodei implică parcurgerea unor etape precum:

a) *colectarea cheltuielilor directe* în conturile analitice corespunzătoare obiectelor de calculaţie, adică pe produse, deschise în cadrul contului 921 „Cheltuielile activităţii de bază";

b) *colectarea cheltuielilor* care în momentul efectuării lor nu se pot identifica pe obiecte de calculaţie (produse), deci şi a cheltuielilor indirecte, în

Scanned with OKEN Scanner

conturi analitice, pe locuri de cheltuieli (centre de responsabilitate) deschise în cadrul conturilor 923 „Cheltuieli indirecte de producție" și 924 „Cheltuieli generale de administrație";

c) *calculul costurilor parțiale (directe) pentru produse, aferente cantității de produse terminate,* scăzând din cheltuielile directe colectate pe produse, cheltuielile directe aferente producției neterminate, iar prin raportarea costurilor parțiale pe produs, astfel determinate, la cantitatea de produse terminate, se obțin costurile parțiale (directe) unitare pe produs;

d) scăzând pentru fiecare produs din prețul de vânzare, costul parțial (direct) pe unitatea de produs, *se determină contribuția brută unitară la profit (marja brută) a fiecăruia dintre produse,* respectiv:

$$m_{cdi} = p_{vi} - c_{di} \qquad (3.56)$$

unde, m_{cdi} = reprezintă marja unitară a costurilor directe aferentă produsului „i";
p_{vi} = reprezintă prețul de vânzare pentru produsul „i";
c_{di} = reprezintă cheltuielile directe aferente produsului „i".

Acest indicator servește la aprecierea eficienței economice a fiecărui produs. Pentru determinarea marjei totale a costurilor directe (M_{Cd}) se înmulțește marja unitară cu cantitatea de produse, respectiv:

$$M_{Cd} = m_{cdi} \times q_{vi} \qquad (3.57)$$

sau:

$$M_{Cd} = \sum_{i=1}^{n} q_{vi}(p_{vi} - c_{di}) \qquad (3.58)$$

unde, q_{vi} = reprezintă cantitatea vândută din produsul „i".

e) *determinarea rezultatului financiar total la nivelul entității economice (profit sau pierdere)* – se înmulțește cantitatea vândută din fiecare produs în perioada respectivă, cu contribuția brută unitară a produselor, rezultatele de la

Scanned with OKEN Scanner

toate produsele se însumează obținându-se contribuția totală la profit, din care se scade apoi totalul cheltuielilor indirecte aferente perioadei, respectiv:

$$R = \sum_{i=1}^{n} q_{vi} * m_{cdi} - C_{ind.} \quad (3.59)$$

sau:

$$R = \sum_{i=1}^{n} q_{vi}(p_{vi} - c_{di}) - Cind \quad (3.60)$$

sau:

$$R = M_{Cd} - Cind \quad (3.61)$$

unde, Cind = reprezintă cheltuielile indirecte aferente perioadei, la nivelul entității economice respective.

3.4.4. Organizarea contabilității cheltuielilor de producție în metoda Direct-costing

Contul 921 „Cheltuielile activității de bază" nu este influențat de separarea cheltuielilor în fixe și variabile, fiind dezvoltat pe analitice doar pe locuri de ocazionare și purtători de costuri.

Conturile 922 „Cheltuielile activităților auxiliare" și 923 „Cheltuieli indirecte de producție" sunt defalcate pe analitice corespunzătoare locului de ocazionare, se dezvoltă în sub-analitice pe cele două categorii de cheltuieli, variabile și fixe, iar în cadrul lor pe elemente de cheltuieli.

Conturile 924 „Cheltuieli generale de administrație" și 925 „Cheltuieli de desfacere" se dezvoltă pe analiticele corespunzătoare cheltuielilor fixe și variabile, iar în cadrul lor pe elemente de cheltuieli.

Scanned with OKEN Scanner

3.5. Metode moderne de calculația a costurilor

Caracteristici generale ale metodelor moderne de calculație a costurilor:

- ✓ accentul cade pe calcularea și optimizarea costurilor care apar pe parcursul întregului ciclu de viață al produsului (serviciului), de la faza de proiectare, până la faza de abandonare;
- ✓ costurile sunt dictate de către prețuri și clienți (factori exteriori firmei) și nu de către factori interiori (costul realizat de firmă);
- ✓ se operează cu costuri estimate, prognozate pentru toată durata de viață a activității (produsului), în scopul gestiunii strategice pe termen lung, pe lângă înregistrarea consumurilor efective, contabilizate;
- ✓ obiectivul acestor metode este optimizarea tuturor proceselor și activităților din cadrul firmei (exemplu: procesul de producție, personalul, normarea muncii, controlul calității etc), pe lângă stabilirea și gestionarea costurilor;
- ✓ corelarea și conformarea calculației costurilor cu ultimele tehnologii computerizate (IT);
- ✓ țin seama de cererea clienților, prin care intrările sunt dependente de ieșiri, calculate și ajustate necesităților și preferințelor clienților („clientul nostru, stăpânul nostru"), pieței de desfacere, procesul fiind privit de jos în sus;
- ✓ sunt orientate spre viitor, cu accent pe lanțul valorii, deci, cu o concentrare mare pe exteriorul firmei;
- ✓ oferă o gamă diversă de informații, atât cantitative (indicatori financiari), cât și calitative (indicatori non-financiari).

3.5.1. Metoda Activity – Based – Costing (ABC)

În decursul timpului, tehnica de alocare a costurilor produselor a fost privită de către specialiști, atât ca o metodă de calculație a costurilor, cât și ca o simplă tehnică de alocare a costurilor.

În timp, teoreticienii și practicienii s-au orientat la metode *„mai analitice"* de gestiune a costurilor care să permită cunoașterea originii costurilor. Prin urmare, una dintre metodele cele mai studiate este calculația costurilor pe activități.

Scanned with OKEN Scanner

Începuturile acestei metode sunt legate de cercetările efectuate în cadrul Grupului General Electric de la începutul anilor '60. Cercetările ulterioare au arătat că *„majoritatea cheltuielilor indirecte care afectează costurile unei entități economice își au originea în deciziile strategice trecute, luate în aval de procesul de producție".*[15]

Cu toate acestea, pentru prima dată s-a vorbit clar despre metoda Activity-Based Costing (ABC) la sfârșitul anilor '80, când a apărut în Statele Unite ale Americii ca rezultat al eforturilor grupului *„Consorțiul Internațional pentru Prelucrare Avansată (C.A.M.I)".* Acest organism definește metoda ABC ca fiind *„acea metodă utilizată pentru identificarea cauzelor conexiunilor dintre inductorii de costuri și costul activităților prin măsurarea costurilor procesului la care se referă activitățile și la obiectele costului".*[16]

Calculația costurilor pe activități mai poate fi definită ca *„un ansamblu coerent de tehnici de coordonare a costurilor, practic a resurselor alocate pe baza activităților, în vederea luării celor mai bune decizii în mediul concurențial al globalizării".*

Calculația costurilor pe activități a mai fost definită și ca *„un proces bazat pe folosirea mai multor inductori de cost, în vederea determinării anticipate și a repartizării costurilor pe produse și servicii; sistem contabil de culegere a datelor financiare și operaționale în funcție de natura și amploarea activităților unei firme; sistem contabil de informare și calculația costurilor care are rolul de a identifica diversele activități pe care le desfășoară o entitate, de a grupa costurile în funcție de natura și amploarea acestor activități și de a le repartiza pe produse și servicii ținând seama de volumul de activitate corespunzător fiecărui produs sau serviciu".*[17]

Potrivit unei definiții a specialiștilor francezi, calculația costurilor pe activități constă în *„culegerea unor date financiare și nefinanciare cu privire la activitățile unei firme, în vederea determinării costurilor pe articole de calculație*

---

[15] Iacob Constanţa, Goagără D., *Contabilitate de gestiune conformă cu practica internațională*, Ed. Universitaria, Craiova, 2007, pag. 208,

[16] Căpuşneanu S, coord. Prof. univ. dr. Possler L. *Metoda calculației costurilor de proces (ABC) și posibilități de aplicare a ei în industria textilă din România* - teză de doctorat, A.S.E., București, 2006, pp. 20-22.

[17] Horngren T.C, Datar M.S, Foster G., *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*, ediția a XI-a, Ed. ARC, 2006, pag. 168.

Scanned with OKEN Scanner

şi furnizării unor informaţii utile pentru gestionarea eficientă a costurilor prin metoda managementului pe activităţi".

Deopotrivă, metoda ABC a fost dezvoltată şi de către specialişti francezi ca Mevellec, Philippe Lorino, Claude Simon – în versiunea actuală – cam în aceeaşi perioadă de timp cu specialiştii americani, ei susţinând faptul că, necesitatea apariţiei acestei metode a fost determinată de *factori* precum:[18] *evoluţia manoperei directe, în sensul că, în decursul timpului, ponderea costului manoperei directe în costul total s-a redus în mod constant, în timp ce, ponderea costurilor indirecte, atât ca valoare absolută, cât şi ca valoare relativă a crescut în detrimentul costurilor variabile legate de volumul producţiei, acest lucru datorându-se în parte creşterii calităţii produselor, creşterii complexităţii şi diversităţii gamei sortimentale a produselor obţinute*

Este remarcabilă contribuţia la evoluţia acestei metode a autorului Michael Porter care pornind de la conceptul de *„lanţ de valoare"* pe care l-a definit şi descris în lucrarea *„Avantajul concurenţial"* a pus în evidenţă interdependenţa dintre activităţile unei entităţi economice pentru crearea valorii.[19]

Apariţia metodei ABC este justificată de părerea conform căreia conducătorii entităţilor economice interesaţi în evaluarea eficacităţii deciziilor resurselor alocate prin intermediul informaţiilor contabile tradiţionale nu sunt mulţumiţi de rezultatele obţinute şi prin urmare ei îşi doresc o cunoaştere exhaustivă a activităţilor ce se desfăşoară în cadrul acestor entităţi pe care ei le conduc, drept pentru care au pus tot mai mult accentul pe valorificarea informaţiilor oferite de către această metodă modernă de calculaţie a costurilor.

Altfel spus, această metodă de calculaţie a costurilor a apărut ca urmare a faptului că, sistemul tradiţional de gestiune a costurilor nu mai reuşea să facă faţă schimbărilor intervenite în mediul economic, atât la nivel local, cât şi la nivel mondial. Dacă se va continua utilizarea sistemului tradiţional, practic se vor lăsa neanalizate, cu bună ştiinţă, resursele entităţilor economice, ceea ce va conduce la eşec, în condiţiile unui mediu concurenţial, din ce în ce mai activ, în toate domeniile de activitate.

Specialiştii americani în domeniu, *profesorii R.S. Kaplan şi S.R. Anderson* care au elaborat numeroase studii şi lucrări considerate de referinţă în acest

---

[18] Mevellec Philippe Lorino, Claude Simon, *Comptabilité de gestion*, édition 3, Paris, 2003, pp. 78-99.

[19] Porter M., *Avantajul Concurenţial*, Ed. TEORA, Bucureşti, 2001, pag. 45.

Scanned with OKEN Scanner

și furnizării unor informații utile pentru gestionarea eficientă a costurilor prin metoda managementului pe activități".

Deopotrivă, metoda ABC a fost dezvoltată și de către specialiști francezi ca Mevellec, Philippe Lorino, Claude Simon – în versiunea actuală – cam în aceeași perioadă de timp cu specialiștii americani, ei susținând faptul că, necesitatea apariției acestei metode a fost determinată de *factori* precum:[18] *evoluția manoperei directe, în sensul că, în decursul timpului, ponderea costului manoperei directe în costul total s-a redus în mod constant, în timp ce, ponderea costurilor indirecte, atât ca valoare absolută, cât și ca valoare relativă a crescut în detrimentul costurilor variabile legate de volumul producției, acest lucru datorându-se în parte creșterii calității produselor, creșterii complexității și diversității gamei sortimentale a produselor obținute*

Este remarcabilă contribuția la evoluția acestei metode a autorului Michael Porter care pornind de la conceptul de *„lanț de valoare"* pe care l-a definit și descris în lucrarea *„Avantajul concurențial"* a pus în evidență interdependența dintre activitățile unei entități economice pentru crearea valorii.[19]

Apariția metodei ABC este justificată de părerea conform căreia conducătorii entităților economice interesați în evaluarea eficacității deciziilor resurselor alocate prin intermediul informațiilor contabile tradiționale nu sunt mulțumiți de rezultatele obținute și prin urmare ei își doresc o cunoaștere exhaustivă a activităților ce se desfășoară în cadrul acestor entități pe care ei le conduc, drept pentru care au pus tot mai mult accentul pe valorificarea informațiilor oferite de către această metodă modernă de calculație a costurilor.

Altfel spus, această metodă de calculație a costurilor a apărut ca urmare a faptului că, sistemul tradițional de gestiune a costurilor nu mai reușea să facă față schimbărilor intervenite în mediul economic, atât la nivel local, cât și la nivel mondial. Dacă se va continua utilizarea sistemului tradițional, practic se vor lăsa neanalizate, cu bună știință, resursele entităților economice, ceea ce va conduce la eșec, în condițiile unui mediu concurențial, din ce în ce mai activ, în toate domeniile de activitate.

Specialiștii americani în domeniu, *profesorii R.S. Kaplan și S.R. Anderson* care au elaborat numeroase studii și lucrări considerate de referință în acest

---

[18] Mevellec Philippe Lorino, Claude Simon, *Comptabilité de gestion,* édition 3, Paris, 2003, pp. 78-99.

[19] Porter M., *Avantajul Concurențial,* Ed. TEORA, București, 2001, pag. 45.

Scanned with OKEN Scanner

domeniu, propun metoda ABC ca o alternativă la sistemele tradiționale de contabilitate, considerând procesul de producție ca un ansamblu de activități. Aceștia au afirmat că *„metoda ABC nu este un simplu sistem de calculație a costurilor pe produse, ci un sistem de consum al resurselor".*[20]

Metoda ABC obligă conducerea unei entități economice să se concentreze asupra acelor aspecte care *„creează"* cererea pentru resurse în vederea redistribuirii sau eliminării resurselor excedentare. Prin folosirea metodei ABC se încearcă estimarea consumului de resurse pentru fiecare produs în parte.[21]

Metoda ABC se bazează pe principiul potrivit căruia activitățile generează costuri, iar articolele de calculație sunt cele care „creează" cererea pentru respectivele activități. Este necesară identificarea diferitelor activități și crearea unui centru de regrupare a costurilor (centru de cost) pentru fiecare activitate generatoare de costuri. Activitățile pot fi extrem de variate. Astfel, în anul 1991, cei doi fondatori ai metodei au delimitat *patru tipuri de activități* care ocazionează costuri, precum:

- activități de susținere-suport (utilități, construcții și terenuri, managementul instalațiilor);
- activități de susținerea producției (ingineria proceselor, sporirea producției);
- activități pe grupe de produse și servicii (pregătire, mișcare materiale, ordine de achiziție, inspecții);
- activități pe elemente de consum (manoperă directă, materiale, energie, costuri utilaje etc.).

Metoda ABC face posibilă alocarea directă a costurilor asupra producției, comparativ cu conceptele calculației costurilor tradiționale.

Potrivit lui Cooper și Kaplan, o alocare greșită a costurilor indirecte poate genera distorsiuni uriașe în estimarea costurilor producției. Prin sistemul de contabilitate bazat pe activități, costurile indirecte pot fi alocate mult mai corect asupra produsului sau clienților/beneficiarilor, iar pentru o mai fină analiză acest sistem ne determină să cunoaștem de ce anume avem nevoie pentru a obține un produs înainte de a determina cât anume ne costă acesta.

Până nu de mult, cele mai mari eforturi de reducere a costurilor erau focalizate asupra activităților pe unitatea de produs, deoarece acele costuri erau

---

[20] Kaplan R. S. și Anderson S.R. *Time-Driven Activity-Based Costing, Harvard Business Review.* Harvard, 2004, pag. 37.

[21] Idem 20.

Scanned with OKEN Scanner

cele mai vizibile, dar profesorii Kaplan și Cooper[22] susțin că există oportunități semnificative pentru reducerea costurilor pe nivelurile și activitățile de susținere a producției, costurile aflate în declin la fiecare categorie trebuie să nu mai fie alocate asupra proceselor.

Explicarea calculației costurilor bazată pe activități (Activity-Based Costing) presupune abordarea pe următoarele niveluri de analiză: *operație, activitate și proces.*

Potrivit autorului F.M. Sgărdea[23] acești trei termeni sunt definiți astfel: „*operația* este primul nivel în descrierea procesului de muncă și ea nu presupune calculul vreunui cost. *Operația* este partea procesului de producție omogenă din punct de vedere tehnologic, ce constituie obiectul unei norme de muncă și care trebuie executată într-un anumit interval de timp, de către un executant individual sau colectiv, pe un anumit loc de muncă prevăzut cu o înzestrare specifică în utilaje și unelte de muncă; *activitatea* este un ansamblu de operații dintr-un loc de costuri, ordonate și legate între ele în scopul atingerii unui obiectiv care determină consumul unor factori de producție.

Potrivit profesorului Maria Niculescu, autoarea lucrării *„Diagnostic global strategic", activitatea* este definită ca *„fiind un ansamblu de persoane, tehnologii, materii prime, metode care concură la realizarea unui produs sau serviciu".*[24]

Potrivit altor autori români, *activitatea* este definită ca fiind *„un ansamblu de operații omogene, caracteristice unui proces de realizare a lanțului valorii și consumurilor de resurse"(...) „un ansamblu de sarcini elementare, omogene care vizează crearea valorii pentru un client intern sau extern".*[25]

Potrivit opiniei personale, *o activitate* este un ansamblu de operații elementare care trebuie să îndeplinească următoarele caracteristici: *să fie realizată de o persoană sau un grup de persoane; pentru realizarea lor să se apeleze la un „savoir-faire" specific; să fie omogene din punct de vedere al comportamentului lor.*

În ceea ce privește aplicarea acestei metode, entitățile economice trebuie privite ca niște rețele de activități care consumă *resurse* pentru a crea o nouă valoare.

---

[22] De Ronge Y., *Comptabilite de gestion,* Ed. De Boeck Universite, Bruxelles, 2002, pag. 87.

[23] Sgârdea F.M., *Contabilitate managerială aprofundată,* Ed. ASE, București, 2009, pp. 97-102.

[24] Niculescu M., *Diagnostic Global Strategic,* Ed. Economica, București, 1997, pag. 193.

[25] Ristea M. & Ebbeken K., & Possler L., (2000). *Calculația și managementul costurilor,* București, Ed. Teora, pag. 58.

Scanned with OKEN Scanner

Metoda ABC privind calculul costurilor operează cu noțiunea de *resurse, iar* pentru calculul costului pe produs este necesară trecerea de la noțiunea de *cheltuială* la noțiunea de *resurse.*

Astfel, unitățile de lucru sunt înlocuite cu inductori de cost, aceştia fiind elementele care declanşează activitățile şi odată cu acestea, costurile pe activitate, sistemul de contabilitate bazându-se pe implicarea responsabililor care operează la nivelul activităților în gestionarea resurselor şi în contabilizarea acestora.

O activitate poate fi recunoscută după câteva *criterii,* precum:

- realizarea ei de către un individ sau de către o echipă;
- posibilitatea cuantificării activității;
- posibilitatea identificării ei la nivel global;
- o activitate trebuie să fie integrată sau dezintegrată, însemnând că transformarea intrărilor activității, în ieşiri ale activității, trebuie să se situeze în interiorul limitelor activității;
- o activitate trebuie să poată fi recunoscută în orice moment, astfel entitățile economice putând să-şi grupeze activitățile şi să-şi *constituie o bază de date cu acestea, în scopul gestionării lor eficiente.*

Se consideră că, activitățile nu sunt izolate în interiorul entității economice, ci ele se constituie într-un *„lanț al activităților"* necesar realizării obiectivului comun (dezvoltarea unui nou produs, introducerea unei modificări tehnice etc.).[26]

Potrivit specialiştilor din domeniul contabilității manageriale există trei *tipuri de activități* – funcție de modul de derulare al activităților raportate la perioada de gestiune, astfel:

1. *activități antemergătoare producției* (pot fi incluse acele activități care vizează planificarea producției, proiectarea şi dezvoltarea produselor);

2. *activități suport* (pot fi incluse activități ce ocazionează existența obiectelor costurilor: produse, lucrări executate, servicii prestate etc. legate în mod nemijlocit de contribuția la reuşita pe ansamblu a activităților principale). De exemplu: livrarea comenzilor beneficiarilor în termenul prevăzut prin contract, emiterea facturilor pentru expedierea produselor etc.;

3. *activități curente* (pot fi incluse toate activitățile logistice necesare asigurării continuității activității pe ansamblul entității economice).

---

[26] Prelucrare după Ebbeken K. Possler L., Ristea M., *Calculația şi managementul costurilor,* Ed. Teora, Bucureşti, 2000, pag. 367.

Scanned with OKEN Scanner

În urma analizei activităţilor dintr-o entitate economică se poate ca lista activităţilor identificate să fie foarte mare, dar aceasta se poate restrânge devenind simplă şi reprezentativă, pentru a putea construi pe baza ei un model de calcul al costurilor uşor de utilizat. Utilizarea organigramei prezintă avantajul că nu necesită un volum mare de muncă şi este uşor de aplicat, însă prezintă şi dezavantajul că, odată cu preluarea organigramei se preiau şi inconvenientele ascunse în ea. Prin studiul organigramei se pot stabili responsabilităţile, conducând la stabilirea funcţiilor de bază ale acesteia. În continuare, *activităţile* sunt regrupate în *procese*, astfel se observă că, *o activitate* este compusă din *operaţii elementare* şi inclusă într-un *proces.*

Prin urmare, se poate afirma că, *procesul* este un lanţ de activităţi orientat spre obţinerea unui *output* caracterizat prin: output-ul unei realizări, a unui rezultat; un consum de resurse (evaluat la nivel de costuri); un factor de influenţă a costurilor (inductor de cost) care este în acelaşi timp şi etalonul de măsură pentru numărul proceselor de executat.[27]

În cadrul proceselor se disting *procese principale şi procese parţiale,* astfel că, entitatea economică este privită ca o *reţea de procese transversale. Procesul principal* este un lanţ de activităţi omogene care sunt supuse aceluiaşi factor de influenţare a costurilor şi pentru care urmează să se determine costurile de proces.

Ceea ce distinge *procesele parţiale* de cele *principale* este faptul că, primele se referă la un singur loc de costuri, iar celelalte se formează supraordonat locurilor de costuri.

Între *procesele principale şi cele parţiale* există anumite relaţii, respectiv:

- *un proces principal* este o concentrare a mai multor procese parţiale dintr-unul sau mai multe locuri de costuri;
- încadrarea unui *proces parţial* la un *proces principal* poate fi efectuată complet sau parţial;
- unui *proces principal* îi putem repartiza mai multe *procese parţiale* ale unui loc de costuri.

Astfel, se deosebesc trei categorii de procese[28], respectiv:

a) procese anterioare producţiei, cu privire la activităţile de plan şi administrative în faza de proiectare şi dezvoltare a produsului;

---

[27] Prelucrare după Sgărdea F.M., *Contabilitate managerială aprofundată*, Ed. ASE, Bucureşti, 2009, pp. 117-123.

[28] Prelucrare după Fiévez J., Staykov D., *La méthode ABC. Une aide à la décision pour les PME,* RF Comptable, nr. 341, iulie-august 2007, pag. 35.

Scanned with OKEN Scanner

b) *procese de asistare* ce conţin activităţi ocazionate prin însăţi existenţa unui produs, a unui subansamblu, a unui furnizor sau a unui client, fără însă ca produsul să fie vândut, subansamblul să fie aprovizionat – către furnizor să se emită o comandă sau clientului să i se livreze bunul sau prestaţia;

c) *procese de desfăşurare (derulare)* ce cuprind toate activităţile logistice şi administrative necesare pentru procurarea materialelor şi subansamblelor, producerea subansamblelor şi produselor finite şi derularea comenzilor beneficiarilor.

Alegerea inductorilor de cost este un punct delicat în cadrul calculaţiei costurilor bazate pe activităţi, întrucât alegerea greşită a acestora poate conduce la erori de alocare asupra purtătorilor de costuri şi în final, la costuri inexacte ce nu reflectă realitatea din cadrul respectivei entităţi economice. Pe lângă toate acestea, alegerea inductorilor trebuie să reflecte compromisul între acurateţea şi costul unei estimări.

Inductorii de cost trebuie să îndeplinească următoarele condiţii:

- să fie uşor de identificat şi utilizat; să fie cauza variaţiei consumurilor de resurse;
- să nu influenţeze comportamentul personalului (personalul nu trebuie să creadă că realizările obţinute sunt interpretate în raport de inductorii de cost);
- să fie uşor accesibili, astfel că, alegerea şi determinarea inductorilor de cost este cea mai dificilă (şi mai costisitoare) parte a sistemului de cost.

Inductorii costului resurselor se referă la gradul de utilizare a acestora pe activităţi". Exemplu de astfel de inductori: numărul angajaţilor; capacitatea în m^3*; numărul de ore efectiv lucrate.* Unităţile de lucru sunt înlocuite cu *inductori de cost,* aceştia fiind elementele care declanşează activităţile şi odată cu acestea costurile pe activitate.

Metoda ABC îşi propune să repartizeze cheltuielile indirecte, în funcţie de baza de repartizare care prezintă relaţia de cauză-efect, între activitate şi produsul care consumă activitatea, în scopul obţinerii unui cost mai pertinent. Având în vedere că metoda ABC este o metodă de rafinare a sistemului de cost, nici *inductorii de cost* nu sunt altceva decât nişte *baze de repartizare evoluate.* Pertinenţa costului obţinut prin sistemul ABC depinde de numărul inductorilor de cost (un număr mare de baze de repartizare conduce la o alocare mai puţin semnificativă) şi de natura acestora.

Dacă o entitate economică mare optează pentru gestiunea activităţilor, ea are nevoie să-şi construiască propria listă de activităţi. Aceasta constituie baza de date

Scanned with OKEN Scanner

privind activitățile desfășurate într-o entitate economică și constituie punctul de plecare în analiza pe activități.

3.5.1.1. Metodologia organizării transversale a entităților economice

Pentru aplicarea organizării transversale este necesară parcurgerea următoarelor etape:

1) identificarea activităților;
2) atribuirea de resurse activităților (prin intermediul repartitorilor de cost);
3) identificarea obiectivelor de cost;
4) atribuirea de costuri de activitate obiectivelor de cost (prin intermediul repartitorilor de activitate);
5) analiza informațiilor obținute.

În acest demers realizat pe mai multe etape, identificarea activităților și stabilirea repartitorilor reprezintă fazele prin excelență creative și de care depinde în mare măsura corectitudinea și pertinența rezultatelor obținute.

Identificarea și analiza activităților

Modelarea unei entități economice ca o înlănțuire de activități nu este un proces simplu, întrucât reprezentarea tradițională (cu centre principale sau auxiliare, productive sau neproductive) devine inutilă, în acest caz, fiind necesară înlocuirea ei cu o reprezentare transversală sub formă de procese și activități, fapt care impune o imagine globală asupra entității.

Divizarea entității în activități strategice distincte (segmentarea strategică nu trebuie văzută ca fiind doar monopolul marilor firme) trebuie să permită identificarea activităților de pe lanțul de valoare.

Esența arhitecturii metodei constă în faptul că, decupajul în activități se face în funcție de obiectivele organizației. De regulă, într-o primă fază, se identifică mai multe sute de activități ca urmare a descompunerii funcționale a căsuțelor din organigrama firmei în unități mai mici (până la nivelul cel mai detaliat posibil ce atinge scopul metodei ABC).

Recenzia activităților poate fi realizată în mai multe feluri:

- chestionare și interviuri;
- analize documentare;
- aplicarea procedeului multimoment etc.

Scanned with OKEN Scanner

Fiecare activitate identificată poate să conțină mai multe operații.

De exemplu, activitatea de „primire și tratare comenzi" înglobează operațiile de validare comenzi, urmărire încasări, tratare litigii, urmărire și planificare livrări etc.

Apoi, într-o a doua fază, se încearcă regruparea activităților și renunțarea la cele prea puțin frecvente sau neimportante pentru clienți. În final sunt reținute maximum 40 de astfel de activități.

3.5.1.2. Printre avantajele și limitele aplicării metodei ABC, enumerăm câteva:

- planul de conturi se adaptează perfect cerințelor specifice metodei ABC, de colectare a cheltuielilor și alocare a costurilor reale de producție;
- ajută la determinarea unor costuri pertinente reale de producție (comparativ cu metoda globală);
- ajută la punerea în evidență, a abaterilor stabilite ca diferență între costurile efective și cele planificate;
- furnizează informații fiabile, necesare calculării indicatorilor de pilotaj și respectiv a întocmirii tabloului de bord;
- folosește o tehnică adecvată de alocare a cheltuielilor activităților pe purtători, ce permite punerea în evidență a relației de cauzalitate între cheltuielile de alocat și baza de alocare.

În ceea ce privește metoda ABC, pot fi menționate și unele **limite** ale acesteia, precum:

- determinarea volumului diferiților inductori de cost presupune existența unor indicatori, atât fizici, cât și monetari care, de obicei, nu sunt urmăriți, fiind necesară introducerea unui sistem de măsurare a activităților[29];
- repartizarea cheltuielilor pe activități este subiectivă deoarece este dificil de separat pe fiecare activitate, timpul de lucru al unei persoane, care desfășoară mai multe activități, adesea administrative;
- metoda ABC necesită o perioadă destul de lungă de asimilare înainte de utilizarea generalizată în cadrul unei organizații.[30]

---

[29] Epuran M., Băbăiță V., Grosu C., *Contabilitate și control de gestiune,* Ed. Economică, București, 2001, pag. 395.

[30] Briciu S., Sas F., 2006, *Identificarea cauzelor costurilor la S.C. Apulum S.A. Alba Iulia,* Annales Universitatis Apulensis, Series Oeconomica, nr. 8, pp. 9-16.

Scanned with OKEN Scanner

Practic, implementarea ABC face apel la un progres permanent și la o învățare colectivă, unind în idei personalul de la departamente de nivel orizontal, cu cel de niveluri ierarhice superioare.

În consecință, perfecționarea și diversificarea metodelor de calculație a costurilor este determinată de necesitatea de a le face mai operative și mai eficiente în furnizarea informațiilor necesare pentru luarea deciziilor de către management.

3.5.2. Bugetarea costurilor bazată pe activități Activity-Based-Budgeting (ABB)

Globalizarea piețelor reprezintă o mare provocare pentru entitățile economice care încearcă să supraviețuiască pe piața internațională.

Mediul actual în care își desfășoară activitatea entitățile economice diminuează valoarea sistemelor de cost standard, dar și a sistemelor bugetare flexibile, deoarece, în primul rând, acestea *„nu raportează cu acuratețe costul proceselor, produselor, serviciilor și al clienților (...) identifică costuri variabile pe termen scurt pentru costurile produsului, dar nu identifică cu acuratețe costurile generate în proiectare și dezvoltare, în logistică și distribuție, în marketing și vânzări (...) și în al doilea rând, sistemele de cost standard și sistemele bugetare flexibile sunt utilizate încă pentru controlul costurilor și monitorizarea eficienței".*[31]

Bugetul pe activități (Activity-Based-Budgeting) reprezintă o integrare a conceptelor de activitate și proces în practica bugetară, răspândite odată cu creșterea interesului în Activity Based Management.

Din diverse motive, puțini manageri participă la conferințe despre sistemele moderne de bugetare sau participă la ateliere „focus-grupuri" pe anumite segmente ale contabilității, în general și al celui de gestiune, în special. Din respectivele motive, bugetarea bazată pe activități (Activity-Based Budgeting) reprezintă *„unul din cele mai bine ținute secrete ale unei afaceri profitabile".*[32]

În prezent, bugetarea bazată pe activități (ABB) câștigă popularitate pe piață, ca urmare a substituirii ciclului bugetar tradițional și a criticilor asupra practicilor bugetare curente. Deoarece sistemul de bugetare pe activități îmbunătățește

---

[31] Caraiani Chirața, *Bugetarea pe activități – o nouă dimensiune în gestionarea performanțelor întreprinderii,* Contabilitate și informatică de gestiune, nr. 7, 2003, pag. 8.

[32] Roberts M., Muras A., Paschall D., *Planning and Budgeting for Quality: An Activity-Based Approach*, ASQ's 54th Annual Quality Congress Proceedings, pp. 618-626.

Scanned with OKEN Scanner

transparența costurilor aflate în continuă creștere, suntem de părere că, acesta practic va ajuta entitățile economice să identifice segmentele profitabile de piață.

Bugetarea bazată pe activități (ABB-ul) este o metodă de planificare financiară care începe cu identificarea cerințelor beneficiarilor/clienților (volumul produselor sau serviciilor) pentru perioada bugetară. Odată ce aceste cerințe sunt stabilite se dezvoltă nivelul de activitate (efortul de muncă) necesar pentru a executa acele produse și servicii. ABB folosește cerințele preconizate ale clienților împreună cu potențialele schimbări economice și economiile de costuri proiectate prin inițiative de îmbunătățire a calității. Cuplat cu sistemul ABC/ABM, ABB-ul este o tehnică de gestionare de ultimă generație care stabilește un fundament solid pentru planificarea și raportarea bugetului. Pentru a planifica și stabili în mod eficient un buget, o abordare bazată pe activități furnizează o linie de bază/un etalon al costurilor adevărate de operare a unei entități eficiente și cu valoare adăugată.

În metodologia ABB, costurile sunt în primul rând urmărite pe activități și alocate acestora, după care aceste costuri ale activităților sunt alocate și urmărite pe produse sau servicii.

Dacă bugetarea tradițională *„este un proces de negociere, iterativ, între managerii centrelor de responsabilitate și executivul senior (...) bugetarea pe activități (ABB) oferă oportunitatea ca aceste negocieri să se bazeze mai mult pe competențe și mai puțin pe putere, influență și abilitatea negocierii".*[33]

Indiferent de criticile aduse celor două sisteme, *„bugetarea reprezintă mecanismul central de coordonare"*[34], pe care orice entitate economică trebuie să se bazeze. Stabilirea bugetului bazat pe activități (ABB) este foarte promițător ca și soluție realistă pentru greșelile și frustrările metodelor tradiționale de contabilitate de gestiune, în stabilirea bugetului.

Entitățile economice care utilizează ABB-ul încep în mod tipic prin a defini nivelul de activitate necesar pentru a sprijini volumul de vânzări prognozate sau alte solicitări ale activității. De îndată ce s-a ajuns la un acord cu privire la solicitările activității, *costul istoric* al activității este folosit pentru a stabili un *buget inițial,* după care, în costul activității sunt luate în considerare creșterile cunoscute sau preconizate ale forței de muncă sau ale serviciilor achiziționate. În cele din urmă, oportunitățile planificate de reducere a costurilor, mai puțin costul

---

[33] Lind G.H., *Activity Based Costing: Challenging the way we cost underground coal mining systems,* The Journal of The South African Institute of Mining and Metallurgy, 2001, pp. 77-82.

[34] Idem 33.

Scanned with OKEN Scanner

resurselor care este necesar pentru implementarea oportunității de reducere a costului – sunt reflectate în buget.

Bugetul final include astfel *costul activităților* asupra cărora departamentul a căzut de acord să le realizeze, ajustat la inflație și inițiative de îmbunătățire a calității.

Analiza ABB este importantă în timpul simulării scenariilor de tipul *„ce ar fi dacă"*[35] care măsoară impactul vânzărilor și producției prognozate – asupra costului. De asemenea, ABB-ul poate fi utilizat ca instrument de justificare a investițiilor, de estimare a costului noii afaceri potențiale și pentru o planificare și bugetare eficientă. Cu un sistem bazat pe activitate care a fost implementat cu succes, specialiștii din domeniul contabilității pot utiliza informațiile și datele pentru analiza tendințelor, pentru simularea și modelarea după scenariile *„ce ar fi dacă"*. Prin estimarea cantităților și volumelor pe o perioadă definită de timp (cum ar fi următorul trimestru fiscal) pot fi obținute toate obiectele de cost, inductorii de cost, suma necesară și nivelul costurilor resurselor.

Această analiză studiază posibilitățile, beneficiile și dificultățile cu care se poate confrunta o entitate economică, la punerea în aplicare a unui sistem ABB într-un mediu care nu are suporturi IT, pe baza informațiilor de sistem din contabilitate.

Conceptele de bază referitoare la ABB sunt: variabilitatea costurilor; bugetele flexibile, ierarhia costurilor și responsabilitatea contabilității.

Dacă în cadrul metodei ABC se pleacă de la „alocarea cheltuielilor pentru resurse, „coborâm" la activități și, prin generatorii de cost ai activităților până la purtătorii de cost: produse, servicii și clienți"[36], în cadrul metodei ABB iese în evidență inversarea relațiilor din cadrul modelului ABC.

Pentru cei interesați și familiarizați cu metoda de inventariere a producției cunoscută sub numele de managementul planificării resurselor – Management Resource Planning (MRP), elementul invers pentru plasarea ordinelor de cumpărare este similar din punct de vedere statistic. ABB-ul plasează cereri privind activitățile, asemănător modului în care MRP-ul plasează cereri privind furnizorii.

Costurile activităților sunt transpuse în costuri de resurse, iar datele MRP sunt transpuse în comenzi. De fapt, această tehnică este un buget flexibil care folosește mai mulți factori decât unitățile estimate de producție sau ore de muncă și oferă o prognoză mai clară asupra costurilor actuale și resurselor necesare.

---

[35] Idem 33.

[36] Ravignon L.; Bescos P.L.; Joalland M.; Bourgeois S. Le; Maléjac A. *Méthode ABC/ABM,* Ed. D'Organisation, Paris, 2003, pag. 85.

Scanned with OKEN Scanner

Acest instrument de modelare și simulare predictivă, bazat pe activitate, evaluează nivelul activităților pe baza combinației prognozate, a cantităților și volumelor de produse și servicii și a inductorilor de activitate care trebuie să egaleze în mod previzibil nivelul resurselor consumate din analiza istorică a datelor.

ABB-ul este interesant datorită *„legăturilor și țelurilor"*[37] compatibile cu cererea pentru îmbunătățire continuă și profitabilitate ridicată. Costurile estimate ale resurselor pot fi calculate „în timp real"[38], imediat ce sunt obținute estimările pentru obiectele de costuri și volumele de activitate.

Activity-Based Budgeting este un sistem care ar putea fi util în gestionarea departamentelor de servicii comune și furnizarea de perspective mai profunde la utilizarea capacității și de alocare a resurselor, altfel decât un sistem de bugetare tradițional.

De multe ori, abordarea bazată pe costuri are la bază estimarea cheltuielilor efective pe baza unei bugetări dintr-o perioadă bugetară anterioară, ajustându-se aceste sume cu rata actuală a inflației sau cu modificările în valoarea veniturilor generate. Prin contrast, bugetarea pe bază de activități (ABB-ul) este mult mai interesat de ceea ce se face în cadrul entității economice, modul în care aceste acțiuni sau activități lucrează împreună și de modul de alocarea a fondurilor pe fiecare activitate în parte, în funcție de cât de mult va costa activitatea în sine, pentru a finaliza cu succes activitățile respective. Bugetarea bazată pe activități este un instrument important al managementului bazat pe activități (ABM).

3.5.2.1. Cerințele necesare implementării sistemului ABB

Principalele cerințe care trebuie îndeplinite pentru a putea implementa un sistem ABM sunt:

- determinarea activităților de bază;
- determinarea principalelor costuri pentru fiecare activitate;
- gruparea costurilor indirecte după activități folosind identificatori concișiși;
- colectarea de date despre necesarul activităților;
- atribuirea costurilor pe produs și pe beneficiari/clienți.[39]

---

[37] Caraiani Chirața, *Contabilitate managerială,* Ed. ASE, București, 2010, pp. 123-126.

[38] Prelucrare după Sgărdea F.M. *Contabilitate managerială aprofundată*, Ed. ASE, București, 2009.

[39] Idem 38.

Scanned with OKEN Scanner

În viziunea ABM, entitatea economică apare ca o rețea de activități organizate în procese transversale care concură în totalitate la procesul de creare a valorii.

Prin urmare, ABM este considerată un mijloc de pilotaj strategic, cel puțin din următoarele trei motive:[40]

I. *Metodele de reducere a costurilor sunt organizate pe trei axe*:

a) o restructurare a activităților care are ca scop eliminarea proceselor și activităților fără valoare adăugată înainte de a raționaliza organizarea internă;

b) căutarea eficienței activităților restante, dar purtătoare de valoare adăugată, prin analize comparative concurențiale (benchmarking) care constau în căutarea performanței prin compararea sistematică cu starea de „mai bine" a concurenților sau partenerilor;

c) o acțiune de reducere a costurilor prin identificarea levierelor de acțiune. Reducerea consumului de resurse este o acțiune bazată pe costuri și căutarea levierelor de acțiune care să permită diminuarea reală a resurselor consumate pentru aceeași cantitate de ieșiri, fără deteriorarea calității și a termenelor;

II. *O nouă viziune a produsului.* Analiza strategică are în vedere cuplul „produs-piață" care nu poate exista decât în măsura în care piața recunoaște un produs. Pentru entitatea economică, această orientare spre piață are două consecințe:

a) încercarea de a optimiza cuplul „valoare-cost"; reducerea costurilor și adăugarea lor la valoare;

b) perceperea costului într-o viziune de cost global, integrând în această categorie anumite costuri ce pot fi factori de diferențiere și creatori de valoare pentru clienți, cum ar fi spre exemplu costurile de utilizare sau de distrugere a bunurilor;

III. *Entitatea economică este privită ca un ansamblu de procese*, adică un ansamblu de activități legate între ele prin fluxuri de informații care se combină pentru a furniza un produs material sau nematerial, important și bine definit. În pilotajul pe activități, căutarea valorii ridică numeroase dificultăți, precum:

a) furnizarea unei prestații de o activitate este întotdeauna anterioară creării valorii recunoscute de client;

---

[40] Prelucrare după Tabără N. *Modernizarea contabilității și controlului de gestiune,* Ed. TipoMoldova, Iași, 2006, pag. 92.

Scanned with OKEN Scanner

b) anumite activități nu par să conducă la crearea valorii pentru clientul final, fiind totuși indispensabile în procesul de creare a produsului;

c) performanța nu poate fi judecată individual, ci numai în raport cu „utilitatea" activităților în procesul de creare a valorii finale.

3.5.2.2. Etapele organizării bugetării prin metoda ABB

Potrivit profesorilor O. Călin și Gh. Cârstea (2002) *„planurile de acțiune anuale descriu acțiunile efectuate de către centrele de responsabilitate".*[41] Programele traduc aceste planuri în activități, în cupluri „obiective – mijloace". Bugetele exprimă aceste programe în fluxuri financiare și contabile: *costuri, produse, cheltuieli, venituri previzionale.*[42]

Pentru a implementa acest compus ABB-ABM, entitățile economice trebuie să își definească mai întâi ce presupune aplicarea managementului performanței.

Practic, aceste entități care utilizează ABB-ul, încep prin a defini nivelul de activitate necesar pentru a sprijini volumul de vânzări prognozate sau alte solicitări ce sunt presupuse de buna desfășurare a activității.

Bugetele bazate pe activități, în scopul realizării obiectivelor de vânzare și producție evaluează volumul activităților ținând cont de inductorii de activitate, de resurse și de dimensionarea acestora. Practic acest sistem este un instrument de simulare la nivel global, a alocării sau realocării resurselor necesare desfășurării activităților și obținerii producției.[43]

Un sistem ABB începe cu crearea unei construcții de bază, a unui sistem de ABC, respectiv se va începe cu analiza tuturor locurilor de muncă, în activitățile lor detaliate (inductori de activitate). Apoi, se determină concret inductorii de activitate, capacitatea disponibilă a fiecărui inductor, ratele de consum pentru fiecare și calculul ratelor a inductorilor de cost pe baza înregistrărilor de cost.

---

[41] Călin O., Cârstea Gh. *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor,* Ed. Genicod, Bucureşti, 2002, pp. 68-72.

[42] Tabără N., Briciu S., *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune,* Ed. TipoMoldova, Iași, 2011, pag. 553.

[43] Lind G.H., *Activity Based Costing: Challenging the way we cost underground coal mining systems*, The Journal of The South African Institute of Mining and Metallurgy, 2001.

Scanned with OKEN Scanner

Prin urmare, sistemul ABB este introdus prin predicție a producției finale a activității, apoi, folosind ratele de consum se poate calcula cererea estimată pe capacitatea de producție disponibilă. Rezultatul va fi predictiv ABB, care va dezvălui nivelul de utilizare a capacității de producție, în plenitudinea sa.

Sistemele de conducere bazate pe activități oferă conducerii superioare o imagine mai exactă a rentabilității produsului și vor ajuta directorii de la nivel inferior să măsoare eficiența activităților de planificare și bugetare.

Analiza ABB este importantă în timpul simulării scenariilor de tipul „ce ar fi dacă?" care măsoară impactul vânzărilor și producției prognozate asupra costului. ABB poate de asemenea fi utilizat ca instrument de justificare a investițiilor, de estimare a costului noii afaceri potențiale și pentru planificarea și bugetarea eficientă privind calitatea și obținerea performanțelor.

Cu un sistem bazat pe activitate care a fost implementat cu succes se pot utiliza informațiile și datele pentru analiza tendințelor, pentru simularea și modelarea după scenariile „ce ar fi dacă". Prin estimarea cantităților/volumelor pe o perioadă definită de timp (cum ar fi următorul trimestru fiscal) pot fi obținute toate obiectele de cost, inductorii de cost și nivelul costurilor resurselor. Această tehnică este de fapt un buget flexibil elaborat; totuși aceasta folosește mai mulți factori decât simplele unități estimate de producție sau ore de muncă și oferă o prognoză mai clară asupra costurilor actuale și resurselor necesare.

Practic, pentru organizarea unei bugetări cu ajutorul modelului ABB trebuie să avem în vedere următoarele *etape*[44]:

Etapa I. *Previzionarea producției și vânzărilor* (se referă la estimări ce includ pe lângă valoarea totală a cantității produse/obținute și vânzările către beneficiari/clienți și detalii asupra proceselor de vânzare);

Etapa a II-a. *Prognozarea activităților organizaționale* (se referă la procesul de elaborare și executare a bugetului pe activități);

Etapa a III-a. *Determinarea cererilor de resurse pentru efectuarea activităților organizaționale* (se referă la faptul că după estimarea cantităților solicitate de diferite activități din cadrul unei entități se determină, atât cantitatea de resurse, cât și tipul de resurse necesare în vederea realizării activităților respective);

Etapa a IV-a. *Identificarea ofertei de resurse efective pentru satisfacerea cererilor* (se referă la transformarea cererii de resurse într-o estimare a totalului de resurse, de fiecare tip ce trebuie furnizate);

---

[44] Prelucrare după Caraiani Chirața, *Bugetarea pe activități-o nouă dimensiune în gestionarea performanțelor întreprinderii"*, Contabilitate și informatică de gestiune, nr. 7, 2003.

Scanned with OKEN Scanner

Etapa a V-a. *Determinarea capacității activităților* (se referă la determinarea capacității, atât la nivelul activității, cât și la nivelul resurselor. Aceste resurse au un aspect în profunzime, la crearea de valoare prin intermediul bugetului pe activități).

ABB-ul este interesant datorită „legăturilor și țelurilor" compatibile cu cererea pentru îmbunătățire continuă și profitabilitate ridicată. Costurile estimate ale resurselor pot fi calculate „în timp real", imediat ce sunt obținute estimările pentru obiectele de costuri și volumele de activitate. ABB câștigă popularitate pe piața de astăzi ca o substituire pentru ciclul bugetar tradițional, ca urmare a criticilor asupra practicilor bugetare curente.

ABB-ul poate fi implementat de către o conducere care dorește:

- să ia drept etalon competiția și obținerea de date comparative (Benchmarking);
- să evalueze externalizarea activităților și costurile asociate lor;
- să focalizeze eforturile de îmbunătățire identificând „cea mai mare eficacitate pentru banii investiți";
- să urmărească o schimbare culturală către răspundere și responsabilitate pentru activitățile și procesele activității entității;
- să efectueze dezvoltarea și implementarea strategiei;
- să reducă/diminueze costul (valoare adecvată);
- să determine și să optimizeze capacitatea de producție și respectiv, a activităților;
- să izoleze și să elimine activitățile inutile;
- să gestioneze în mod eficace și eficient proiectele și contractele;
- să evalueze ofertanții cu privire la achizițiile entității etc.

Astfel, rolul sistemului ABC/M și ABB este acela de determinare a costului producției/serviciului, acolo unde se solicită acurateță pentru decizii operaționale și strategice, în legătură cu gama de produse, tarifarea produsului, investițiile din linia produsului și alternativele de producție.

O a doua utilizare a sistemului este aceea de a sprijini și de a canaliza eforturile vizând îmbunătățirea performanței generale.

O a treia utilizare a sistemului este ca entitățile economice să folosească informațiile pentru a reduce costurile, a crește marjele de profit și pentru a obține o cotă de piață.

Scanned with OKEN Scanner

3.5.3. Managementul bazat pe activități (ABM)

Potrivit opiniei unor autori de specialitate din literatura străină, managementul pe activități se bazează pe un decupaj al entității economice pe activități, similar celui definit prin metoda ABC.[45] Totodată, aceiași autori afirmă că ABM-ul constituie o dilemă, întrucât pentru unii autori managementul pe activități este perceput ca o dezvoltare, o îmbunătățire a metodei ABC, în timp ce pentru alții, ABC-ul nu reprezintă decât un subprodus al managementului pe activități.

Totodată unii autori români sunt de părere că, există și o a treia categorie de autori cu o concepție diferită, respectiv, în timp ce ABC-ul nu reprezintă decât un instrument de calcul al costurilor, ABM-ul ar trebui considerată ca o psihologie a managementului performanței (Gh. Lepădatu, 2012).[46]

În această nouă abordare, calculația costurilor este considerată un instrument semnificativ al managementului, dar nu constituie în sine, un sfârșit.

ABM-ul îmbunătățește foarte mult vizualizarea modului de consum al bugetului persoanelor responsabile pentru performanță, prin evaluare, prevenire, centre de cost, respectiv prin dezvoltarea unor fișe de evaluare echilibrată, bazate pe fapte, pentru a raporta defalcarea costurilor, revizuirile de bugete, pentru a da crea un sistem bazat pe costuri care să conducă la îmbunătățirea sistemului de management aplicat.

Metoda managementului bazat pe activități (ABM) constituie o excelentă metodă de îmbunătățire a calității deciziilor manageriale bazându-se în foarte mare măsură pe informațiile furnizate de către metoda ABC. Metoda ABM permite alocarea corespunzătoare a resurselor pe activități contribuind la îmbunătățirea producției proceselor și a reducerii costurilor acestora, pe baza analizei efectuată prin intermediul metodei ABC.

Aspectul calculatoriu nu constituie elementul principal al metodei, dar, prin adăugarea unei dimensiuni strategice și manageriale, el este mărit. Metoda ABC constă în oferirea unor costuri informaționale mult mai relevante, obținute cu o acuratețe mult mai mare decât prin abordările tradiționale. Acționând asupra activităților, metoda ABM face posibilă direcționarea acțiunilor ce privesc obiectivele pe termen lung. Toate costurile care prezintă caracteristica de a fi variabile devin utile în procesul de luarea deciziilor.

---

[45] Tatikonda L.U. & Tatikonda R.J., *Activity-Based Costing for Higher Education Institutions"*, Management Accounting Quarterly, Vol. 2 Issue 2, Winter 2001, pp. 19-27.

[46] *www.tribunaeconomica,* articol ABM, prof. dr. Gh. Lepădatu, data ultimei accesări 06.01.2023.

Scanned with OKEN Scanner

Ca orice altă metodă, metoda ABM prezintă și o serie de capcane datorate în special identificării eronate a activităților principale, a interpretării informațiilor, plecând de la date eronate în extrapolarea luării deciziilor manageriale, în absența unei analize detaliate a proceselor existente într-o organizație.

Pe lângă acestea, metoda ABM este utilă întrucât asigură raportarea și controlul activităților legate de costuri relevante, din punct de vedere al identificării, la nivel de entitate, în măsurarea costurilor indirecte ale activităților, al separării celor care sunt aducătoare de valoare, de cele neaducătoare de valoare etc. Activity-Based Costing reprezintă un proces ce vizează în principal măsurarea producției și a costurilor, a analizei elementelor componente a costurilor indirecte și a determinării performanțelor la nivel de activități.

Autorii Kaplan și Cooper susțin că există oportunități semnificative pentru reducerea costurilor pe nivelurile și activități de susținere a producției, dar trebuie descrise cu acuratețe procesele, activitățile și resursele implicate în sistemul analizat. Această abordare este transversală în cadrul entităților economice și nu ține cont de aspectele structurale ale acesteia.

ABM-ul utilizează analize economice ale principalelor activități ale entității, în scopul îmbunătățirii deciziilor strategice și operaționale.

3.6. Managementul strategic al costurilor

Integrat în sistemul informațional contabil entitățile economice prezintă un sistem informațional al contabilității costurilor care colectează informațiile contabile de la nivelul ierarhic inferior al piramidei ierarhice și le prelucrează și centralizează la nivelul departamentului sau al biroului de contabilitate. Managerii contabili interpretează toate aceste informații furnizate de către cele două contabilități și fundamentează deciziilor. Priceperea conducătorului constă în perceperea anticipat momentul în care echilibrul dintre rezultate și efort minim este stabilit, precum și mărimea prețului care trebuie plătit pentru realizarea obiectivului propus. [47]

Obiectivul central al entităților economice din prisma contabilității de gestiune îl constituie determinarea costurilor, utilizarea de mijloace performante

[47] Horomnea E., *Fundamentele științifice ale contabilității. Doctrină. Concepte*. Lexicon., Ed. Tipo Moldova, Iași, 2008, pag. 175.

Scanned with OKEN Scanner

pentru gestionarea și reducerea acestora. Studiile efectuate de-a lungul timpului, în acest domeniu, precum și experiențele practice, își aduc un real aport la perfecționarea metodelor de calculație a costurilor, dar și în schimbarea gândirii contabililor. Aceștia, pot să își impună cu tărie, punctul de vedere în fața managerilor de alte specializări și pot totodată să propună noi metode de calculație a costurilor, considerate mai eficiente.

Din cele mai îndepărtate timpuri, strategia a constituit arta de a câștiga un război! Aceasta se aplică firmei în măsura în care concurența pe piață este acerbă, supraviețuirea sa în pericol și concurenții pe segmentul respectiv de piață, foarte numeroși.

Potrivit unor specialiști din domeniu, strategia este considerată „arta de a folosi cu dibăcie toate mijloacele disponibile, în vederea asigurării succesului, într-o luptă".[48] Se desprinde de aici ideea că, strategia este înaintea oricărei lupte.

Așadar, dacă gestiunea este arta randamentului, strategia este arta eficacității. În practică, se observă că, entitățile economice sunt nevoite să recurgă la restructurări de natură materială, umană, financiară pentru buna funcționare a celor două subsisteme: patrimoniul și puterea de decizie pentru monitorizare și evaluare; sistemul contabil și de control al gestiunii.

Managementul strategic, în condițiile în care sunt asigurate resursele financiare și umane, pentru a înregistra succes trebuie să parcurgă câteva etape importante, precum:

- ✓ formularea strategiilor;
- ✓ diseminarea acestora în toate structurile entității economice;
- ✓ crearea și aplicarea de soluții;
- ✓ identificarea metodelor de control necesare monitorizării gradului de realizare a obiectivelor fixate și respectiv, a abaterilor identificate.

Astfel, economiștii americani Shank și Govindarajan, dezvoltă pentru prima dată conceptul de management strategic al costurilor într-o lucrare intitulată „Strategic cost management: the new tool for competitive advantage", în care este abordată necesitatea unei strategii a costului – ca element esențial al întregii activități desfășurate de către o entitate economică.

---

[48] Academia Română, *Dicționarul explicativ al limbii române,* ediția a III-a, revăzută și adăugită, Ed. Univers Enciclopedic, București, 2009.

Scanned with OKEN Scanner

Bibliografie

1) Briciu S., Sas Florentina, 2006, *Identificarea cauzelor costurilor la S.C. Apulum S.A. Alba Iulia, Annales Universitatis Apulensis, Series Oeconomica,* nr. 8.

2) Briciu S., Căpușneanu S., Rof L.M., Topor D., *Contabilitatea și controlul de gestiune, instrumente pentru evaluarea performanței entității,* Ed. Aeternitas, Alba Iulia, 2010.

3) Budugan D., Bergheci I., Georgescu I., Beti L., *Contabilitate de gestiune,* Ed. CECCAR, București, 2007.

4) Burduș E., Popa I., *Fundamentele managementului organizației,* ediția a III-a, Ed. Pro Universitaria, București, 2018.

5) Cardoș V.D., Popa I.E., Ienciu A.I., Span G.A., Martinez F.J., *Bazele contabilității-Aplicații practice în entitățile din România,* Ed. IntelCredo, 2011.

6) Căpușneanu S. (coord. Prof. univ. dr. Possler L.), *Metoda calculației costurilor de proces (ABC) și posibilități de aplicare a ei în industria textilă din România,* teză de doctorat, A.S.E., București, 2006.

7) Iacob Constanța, Ionescu I., Goagără D. *Contabilitate de gestiune conformă cu practica internațională*, Ed. Universitaria, Craiova, 2007.

8) Caraiani Chirața, *Bugetarea pe activități – o nouă dimensiune în gestionarea performanțelor întreprinderii,* Contabilitate și informatică de gestiune, nr. 7, 2003.

9) Caraiani Ch., *Contabilitate managerială,* Ed. ASE, București, 2010.

10) Epuran M., Băbăiță Valeria, Grosu Corina, *Contabilitate și control de gestiune,* Ed. Economică, București, 2001.

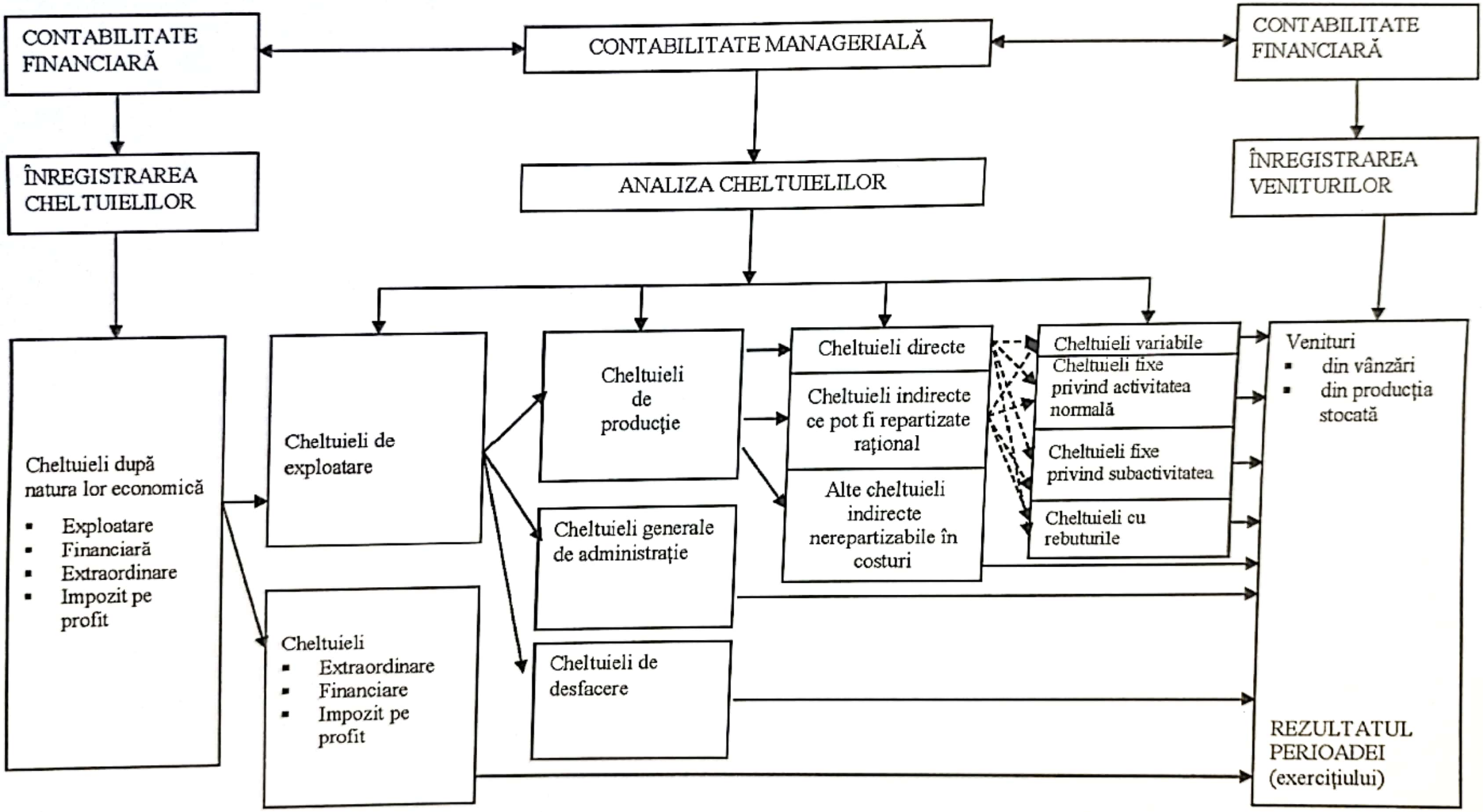
11) Ebbeken K., Possler L., Ristea M., *Calculația și managementul costurilor,* Ed. Teora, București, 2000.

12) Fătăcean Gh., *Contabilitate managerială,* Ed. Alma Mater, ediția a doua revizuită și completată, Cluj Napoca, 2009.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 1

Simbioza dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune, prin analiza cheltuielilor



Scanned with OKEN Scanner

Dragă cititorule, bine ai venit la studiul lucrării intitulate *Managementul și calculația costurilor*. Se adresează studenților și doctoranzilor care doresc să își însușească aspectele metodologice concrete ale acestui domeniu vast, având la bază o documentare bogată, o construcție logică și un limbaj accesibil.

Lucrarea conține sinteza disciplinei obligatorii cuprinsă în Planul de învățământ al anului III de studiu, forma de învățământ zi și respectarea programei analitice în vigoare. Totodată, ea nu absolvă studentul de un studiu aprofundat, pe lângă bibliografiile recomandate care a stat la baza elaborării ei, ci își propune să formeze o imagine de ansamblu asupra fundamentelor sistematizate teoretice și metodologice ale managementului și calculației costurilor și să ofere studentului posibilitatea unei cunoașteri detaliate a disciplinei, fiind totodată un ghid util pentru cel care își desfășoară activitatea în domeniul economic și financiar.

Dintr-o astfel de perspectivă, lucrarea aduce informații importante în problematica complexă și dinamică a managementului și calculației costurilor, atât la nivelul țării noastre, fiind structurată pe trei capitole, în primul capitol intitulat *Noțiuni generale privind managementul și contabilitatea de gestiune* sunt definite conceptele de bază precum etica în afaceri, managementul, calculația costurilor, cheltuieli, centre de cost, costuri, preț, purtători de costuri, obiecte de cost, inductori de costuri. În capitolul II, intitulat *Organizarea contabilității de gestiune și a calculației costurilor* sunt prezentate aspecte privind factorii care determină organizarea contabilității de gestiune, principiile care stau la baza organizării calculației costurilor și respectiv procedeele specifice calculației costurilor. În capitolul III intitulat *Metode de contabilitate și de calculație a costurilor*, autoarea prezintă metodele tradiționale de calculație a costurilor, recomandând entităților economice utilizarea metodelor de calculație moderne, pe care le prezintă în detaliu în câteva subcapitole. Lucrarea se încheie cu o anexă privind simbioza dintre contabilitatea financiară și cea de gestiune privind analiza cheltuielilor.

Scanned with OKEN Scanner

Dragă cititorule, bine ai venit la studiul lucrării intitulate *Managementul și calculația costurilor*. Se adresează studenților și doctoranzilor care doresc să își însușească aspectele metodologice concrete ale acestui domeniu vast, având la bază o documentare bogată, o construcție logică și un limbaj accesibil.

Lucrarea conține sinteza disciplinei obligatorii cuprinsă în Planul de învățământ al anului III de studiu, forma de învățământ zi și respectarea programei analitice în vigoare. Totodată, ea nu absolvă studentul de un studiu aprofundat, pe baza bibliografiei recomandate care a stat la baza elaborării ei, ci își propune să formeze o imagine de ansamblu asupra fundamentelor sistematizate teoretice și metodologice ale managementului și calculației costurilor și să ofere studentului posibilitatea unei cunoașteri detaliate a disciplinei, fiind totodată un ghid util pentru cei care își desfășoară activitatea în domeniul economic și financiar.

Dintr-o astfel de perspectivă, lucrarea aduce informații importante în problematica complexă și dinamică a managementului și calculației costurilor, de la nivelul țării noastre, fiind structurată pe trei capitole, în primul capitol intitulat *Noțiuni generale privind managementul și contabilitatea de gestiune* sunt definite conceptele de bază precum etica în afaceri, managementul, calculația costurilor, cheltuieli, centre de cost, costuri, preț, purtători de costuri, obiecte de cost, inductori de costuri. În capitolul II, intitulat *Organizarea contabilității de gestiune și a calculației costurilor* sunt prezentate aspecte privind factorii care determină organizarea contabilității de gestiune, principiile care stau la baza organizării calculației costurilor și respectiv procedeele specifice calculației costurilor. În capitolul III intitulat *Metode de contabilitate și de calculație a costurilor*, autoarea prezintă metodele tradiționale de calculație a costurilor, recomandând entităților economice utilizarea metodelor de calculație moderne, pe care le prezintă în detaliu în câteva subcapitole. Lucrarea se încheie cu o anexă privind simbioza dintre contabilitatea financiară și cea de gestiune privind analiza cheltuielilor.

ISBN: 978-606-26-1650-2

Scanned with OKEN Scanner